

FACULDADE DE DIREITO

UNIVERSIDADE DO PORTO

I CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO FISCAL

***A EVASÃO FISCAL E O CRIME DE FRAUDE FISCAL
NO SISTEMA LEGAL PORTUGUÊS***

***PÓVOA DE VARZIM
2005***

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO

2. A ILICITUDE FISCAL EM GERAL

2.1 A EVASÃO FISCAL

2.2 A FRAUDE FISCAL

2.3 O PLANEAMENTO FISCAL

3. MEDIDAS DE REACÇÃO CONTRA A EVASÃO E A FRAUDE FISCAL

3.1 MEDIDAS PREVENTIVAS E DE POLÍCIA FISCAL

3.2 ALARGAMENTO DE CONCEITOS JURÍDICOS DO DIREITO COMUM, MÉTODOS INDIRECTOS E CLÁUSULAS ANTIABUSO

3.3 LEVANTAMENTO DO SIGÍLO BANCÁRIO

3.4 ACESSO À INFORMAÇÃO PRIVILEGIADA DE CERTAS CLASSES DE PROFISSIONAIS

3.5 TROCA E CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES ENTRE OS VÁRIOS SECTORES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.6 SEDIMENTAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS E CELERIDADE NA SUA APLICAÇÃO

4. A ILICITUDE FISCAL DE NATUREZA CRIMINAL

5. O CRIME DE FRAUDE FISCAL

5.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

5.2 REGIME LEGAL EM VIGOR

5.2.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

5.2.2 RESPONSABILIDADE CRIMINAL DAS PESSOAS COLECTIVAS E SINGULARES QUE ACTUEM EM SEU NOME

5.2.3 RESPONSABILIDADE CIVIL DOS ADMINISTRADORES, GERENTES E REPRESENTANTES PELAS MULTAS E COIMAS

5.2.4 DISPOSIÇÕES COMUNS APLICÁVEIS AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

5.2.5 O PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO

5.2.6 O CRIME EM ESPECIAL

5.2.6.1 O CRIME PRATICADO ATRAVÉS DE FACTURAS FALSAS

6. MEDIDAS LEGISLATIVAS PREVISTAS PARA COMBATER A EVASÃO E A FRAUDE FISCAL DURANTE O ANO DE 2005

7. CONCLUSÃO

1.Introdução

O imposto é uma das espécies tributárias criada por lei¹. Tradicionalmente é definido como uma prestação patrimonial de carácter definitivo e unilateral (prestação sem causa), não reembolsável e sem carácter de sanção, estabelecida e exigida pela lei a favor de uma pessoa colectiva de direito público, tendo em vista a realização de fins públicos de natureza financeira, económica e social.

As entidades públicas activas da relação jurídica fiscal são o Estado, as autarquias locais e as regiões autónomas. Os sujeitos passivos podem ser qualquer pessoa, singular ou colectiva, inclusive o próprio Estado², e na relação jurídica tributária têm a obrigação principal de pagar os impostos³.

De acordo com o disposto na Constituição da República Portuguesa de 1976 e na Lei Geral Tributária⁴ (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, o objectivo dos impostos é o de obter receita para o Estado e contribuir para a redistribuição da riqueza⁵ e a igualdade entre os cidadãos⁶.

Tendo em vista os fins da tributação, o pagamento de impostos deve respeitar os princípios constitucionais da generalidade e da capacidade contributiva⁷.

¹ A classificação dos tributos resulta do art. 3.º da LGT, que refere que os tributos podem ser, por um lado, fiscais e parafiscais e, por outro lado, estaduais, regionais e locais. Para além dos impostos existem outras espécies tributárias como as taxas (definidas no art. 4.º, n.º 2) e outras contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

² O art. 18.º da LGT dispõe: “1 - O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante. 2 - Quando o sujeito activo da relação tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito activo. 3 - O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável. 4 - Não é sujeito passivo quem: a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias; b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho”.

³ Diz o art. 31.º da LGT: “1 - Constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária. 2 - São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”.

⁴ Refere o art. 5.º da LGT, sob a epígrafe fins da tributação: “1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. 2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material”.

⁵ A redistribuição da riqueza é também uma forma do Estado controlar a economia e o comportamento dos contribuintes. As taxas de imposto progressivas (nos impostos sobre o rendimento e a despesa) e as contribuições obrigatórias para a Segurança Social, têm sido consideradas como a melhor forma de conseguir a almejada repartição da riqueza.

⁶ Arts. n.ºs 13.º, 66.º, n.º 2, h), 81.º, b), 103.º, n.º 1 e 104.º da CRP e arts. 4.º, n.º 1 e 5.º da LGT.

⁷ Arts. 13.º, n.º 2, 103º e n.º 1 e 104.º da CRP. Todos devem pagar impostos com taxas razoáveis, não confiscatórias, e na medida das suas possibilidades, mas só deve pagar impostos quem tiver um mínimo de capacidade económica, o que pressupõe que tenha um rendimento acima do denominado mínimo de existência. A este propósito o Dr. Nuno Sá Gomes, em

Os impostos são um elemento estruturante da noção de Estado democrático, de uma sociedade de direito, bem como um imperativo de cidadania. Entre o contribuinte e a Fazenda Nacional cria-se uma relação de confiança fundada na lei e a violação desta relação pelo contribuinte é passível de censura ético-jurídica.

Por isso, o contribuinte tem o dever geral de prestar informações à administração tributária acerca da sua real situação tributária (dever de colaboração que está previsto no artigo 59.º da LGT) e tem também deveres específicos de verdade, de boa fé, de confiança e de obediência às ordens legais dos seus agentes⁸.

Mas a capacidade e o poder do Estado exigir impostos têm como limite natural a satisfação dos seus próprios fins específicos⁹ ¹⁰ (não sancionatórios nem confiscatórios), que devem produzir vantagens claras para a comunidade, ainda que muitos desses fins correspondam a opções de natureza política.

Todavia, nem sempre foi assim. Antigamente, o direito fiscal era considerado eticamente indiferente e o Fisco apenas procurava arrecadar receitas, recorrendo a métodos tributários de discutível justiça e procurando impô-los mediante um sistema punitivo, dominado pela simples ideia de intimidação.

Modernamente, contudo, os sistemas fiscais têm procurado introduzir maior justiça na distribuição dos impostos e fixá-los tendo em conta as reais necessidades de financiamento do Estado. Os impostos devem servir apenas para permitir ao Estado cumprir os inúmeros deveres sociais ou de fomento económico que lhe competem.

Não é, por isso, moralmente indiferente que os cidadãos recebam os benefícios do Estado sem pagar, ou que actuem fraudulentamente para não pagar a correspondente contraprestação¹¹.

Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, 2.ª edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000, pág. 45, utiliza a expressão: “*imunidade constitucional tributária*” de que devem beneficiar aqueles que têm muito baixos rendimentos. Por razões óbvias, esta isenção só tem cabimento em relação a contribuintes singulares. Vide ainda a propósito v.g o art. 6.º da LGT e o art. 70.º do CIRS.

⁸ Neste sentido Alfredo de Sousa, Direito Penal Fiscal, Uma perspectiva, apud Direito Penal Económico e Europeu, textos doutrinários, vol. II, citado no acórdão do STJ de 29/01/2004 (recurso n.º 24/02).

⁹ Nada obsta a que os impostos tenham fins proibitivos, destinando-se a dissuadir certos comportamentos dos contribuintes, como é o caso do imposto sobre o tabaco, bebidas alcoólicas e os bens de luxo.

¹⁰ “Já em 1971 escrevia o Prof. Teixeira Ribeiro (Finanças, lições policopiadas, pág. 373): “*o fim do Estado não é o lucro, o seu fim é a satisfação de necessidades públicas, sendo dos impostos que provém a maior parte das receitas efectivas (pág. 389)*” – citação do Acórdão do Tribunal de Círculo de Oliveira de Azeméis de 24/05/96, publicado em <http://www.cidadevirtual.pt>

¹¹ Neste sentido, Eliana Gersão, Revisão do sistema Jurídico relativo à Infracção Fiscal, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 112, Centro de Estudos Fiscais, pág. 22.

Do que vai dito, resulta que só devem ser tributados as pessoas singulares e colectivas que sejam interessadas nos fins do Estado e que dele recebem benefícios. De qualquer modo, mesmo quando não existe uma relação directa entre o benefício obtido através dos impostos e o sacrifício patrimonial de cada um, há benefícios que são fundamentais, sobretudo para os que mais pagam, como a segurança e a paz social que só o Estado pode garantir.

Portanto, para que a tributação seja legítima, torna-se necessário que quem a suporta tenha estabelecido com o sujeito activo do imposto um vínculo político e económico que a legitime, ou seja, deve ao menos presumir-se que beneficia da actividade estadual. Esse vínculo pode radicar na cidadania¹², no domicílio¹³, na simples passagem pelo território ou na constituição de direitos sobre bens situados no território do Estado¹⁴.

Há contudo situações em que apesar de existir o referido vínculo entre o Estado e o sujeito passivo, não há todavia lugar à aplicação de imposto. Tal pode resultar dos usos e costumes existentes (por exemplo o Estado não tributa os agentes diplomáticos estrangeiros pelas actividades por eles exercidas nessa qualidade¹⁵) ou de tratados e convenções internacionais assinados entre estados e relativas à protecção de pessoas, bens, actividades, ou ainda destinadas à resolução de conflitos relativos a matérias tributárias.

Neste sentido, a Associação Europeia de Comércio Livre (E.F.T.A.)¹⁶, criada pela Convenção de Estocolmo de 4 de Janeiro de 1960, instituiu e estabeleceu diversas limitações no campo fiscal para os estados signatários aderentes, nomeadamente quanto à redução progressiva de impostos aduaneiros sobre a importação, quanto à incidência de impostos sobre as mercadorias importadas e quanto à proibição de impostos sobre as exportações.

¹² Os EUA, por exemplo, tributam os seus nacionais independentemente no local onde tiverem obtido os seus rendimentos.

¹³ Art. 13.º, n.º 2 da LGT e arts. 13.º, 15.º e 16.º do CIRS e arts. 2.º a 5.º do CIRC.

¹⁴ Art. 1.º do CIMI e art. 2.º do CIMTI.

¹⁵ Dispõe o art. 35.º, n.º 1, do EBF: “1- Fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável ou desde que haja reciprocidade: a) O pessoal das missões diplomáticas e consulares, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade; b) O pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade. 2 - As isenções previstas no número anterior não abrangem, designadamente, os membros do pessoal administrativo, técnico, de serviço e equiparados, das missões diplomáticas e consulares, quando sejam residentes em território português e não se verifique a existência de reciprocidade”.

¹⁶ A EFTA (European Free Trade Association) foi fundada pela Áustria, Dinamarca, Noruega, Portugal, Suécia, Suíça e Inglaterra. Portugal deixou de ser seu membro em 1995, para se tornar membro da Comunidade Económica Europeia. Actualmente os membros da EFTA são a Islândia, o Liechtenstein, a Noruega e a Suíça.

Também a Comunidade Económica Europeia (C.E.E) introduziu limitações ao poder de tributar dos estados, designadamente através do Tratado de Roma de 1957, que criou a CEE¹⁷.

Por outro lado, os impostos desempenham igualmente um importante papel regulador da economia nacional, porque com as opções políticas fiscais adoptadas em cada ciclo económico, o Estado vai influenciar decisivamente o mercado financeiro, a indústria e os serviços.

Apesar de tudo o supra referido, é todavia comuns os cidadãos furtarem-se ao pagamento dos impostos que lhes são devidos. Com tal procedimento, procuram, antes de mais, aumentar o seu rendimento disponível. Mas quando assim agem, fazem diminuir a entrada de receitas nos cofres do Estado e acabam por prejudicar a economia nacional e todos os cidadãos cumpridores¹⁸, muito particularmente os trabalhadores dependentes, que têm o seu imposto retido na fonte, e os titulares de rendimentos sujeitos a taxas de retenção na fonte a título definitivo. Aliás, esta classe de contribuintes pode vir a ser duplamente penalizada, com aumentos nos seus impostos.

Em bom rigor, a grande prejudicada com a evasão e a fraude fiscal acaba por ser a própria sociedade, porque o Estado pode sempre procurar outras formas de se financiar, nomeadamente com o recurso ao endividamento.

Quem pratica a evasão e a fraude fiscal está, portanto, a infringir, nos termos supra referidos, os princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição do rendimento e da riqueza, da concorrência leal¹⁹, da solidariedade social e da solidariedade fiscal.

¹⁷ Refere o art. 3 do Tratado de Roma: *“Para alcançar os fins enunciados no artigo 2.º, a acção da Comunidade implica, nos termos do disposto e segundo o calendário previsto no presente Tratado: a) A eliminação, entre os Estados-membros, dos direitos aduaneiros e das restrições quantitativas à entrada e à saída de mercadorias, bem como de quaisquer outras medidas de efeito equivalente (...).”*

¹⁸ *“A fuga ao pagamento de impostos é o obstáculo que mais prejudica a produtividade das empresas portuguesas, limitando mesmo a entrada de empresas competitivas e de investidores estrangeiros em Portugal, revela um estudo encomendado pelo Ministério da Economia à consultora McKinsey, no âmbito da estratégia «Portugal 2010», plano que visa elevar o rendimento per capita dos portugueses para a média da União Europeia (...).” (...)* a informalidade, ou seja, o incumprimento de obrigações fiscais, sociais e ambientais por parte das empresas, é responsável por 28% do diferencial de produtividade entre as empresas nacionais e as suas congéneres de cinco países europeus tomados como referência” (...). *“A informalidade permite, explica o relatório da McKinsey, que as empresas menos produtivas não saiam do mercado, porque acabam por ter vantagens em relação às restantes (...). “As empresas formais são mais produtivas do que as empresas informais, mas quando analisadas depois de impostos, são menos competitivas”, refere o documento da McKinsey, frisando que é por esta razão que as empresas mais produtivas não conseguem tirar do mercado as menos produtivas” (...)* *“Estas conclusões correspondem à primeira etapa do estudo encomendado à consultora norte-americana pelo Governo, com o objectivo de elaborar um diagnóstico detalhado sobre as barreiras à produtividade e ao crescimento económico em Portugal”.* – Diário Económico, edição electrónica de 14/11/2004.

¹⁹ É um dos objectivos da tributação, de acordo com o previsto no art. 7.º, n.º 2, da LGT.

Do mesmo passo, a apresentação de rendimentos fictícios ou a pura e simples subtracção ao seu pagamento, impede a existência de verdadeira justiça fiscal e não permite o investimento público em sectores nevrálgicos para a sociedade, como a educação, a saúde e a assistência social.

Em geral, pode dizer-se que os comportamentos fiscais evasivos dificultam a construção do Estado Social de Direito, impedem a diminuição do défice e da dívida pública e não favorecem o equilíbrio da balança comercial. Ao invés, alimentam a denominada economia paralela, desregulam o mercado da livre concorrência e fomentam o branqueamento de capitais e o financiamento ilegal de partidos políticos, clubes desportivos e outras instituições.

O dinheiro obtido com a evasão fiscal é muitas vezes transferido para paraísos fiscais com o objectivo de ser lavado. Assim, por exemplo, os elevados montantes económicos ilicitamente obtidos com a fuga ao pagamento do IVA ou através do seu reembolso indevido, não raro são aplicados em contas bancárias domiciliadas em zonas off-shore e depois de, por essa forma, branqueados, são utilizados em actos de corrupção, nomeadamente através de subornos a funcionários²⁰ e a financiamentos ilegais de partidos políticos e outras instituições. Por sua vez, a corrupção dos agentes vai dificultar, ou mesmo impedir, a fiscalização e a subsequente punição das práticas evasivas ilícitas. Estes comportamentos, levados ao extremo, podem chegar até a colocar em risco a própria sobrevivência do Estado²¹.

Para além da óbvia preservação do património pessoal, existem outros motivos para que as pessoas se furtem ao pagamento de impostos. É o caso da elevada carga fiscal existente, que pressiona fortemente os rendimentos e o património dos particulares²². Esta situação é agravada precisamente pelos contribuintes que não cumprem as suas obrigações fiscais e que assim fazem diminuir as receitas

²⁰ “(...)quando a evasão fiscal se torna uma possibilidade de fácil concretização, apenas dependente do fiscal ou do funcionário competente, gera-se uma impunidade geral, que anula completamente os princípios de equidade da Administração Fiscal. Rapidamente é engolida a distância que vai da corrupção até aos fenómenos de extorsão, praticados pelos próprios funcionários, gerando-se algo muito para além da pressão normal da evasão fiscal: um fenómeno organizado, duradouro, complexo e lesivo, com origem nalguns a quem incumbe acautelar os interesses do Estado.” – Maria José Morgado, José Vegar, *Fraude e Corrupção em Portugal*, O inimigo sem rosto, 3.ª edição, Dom Quixote 2003, pág. 69.

²¹ “Os números da receita corrente do Estado até Julho de 2003, revelados pela Direcção-Geral do Orçamento, apontam para um decréscimo, em relação a Julho de 2002, de 8,3 % no IRS, de 14,4 %, no IRC, de 5% no imposto sobre produtos petrolíferos, de 0,3 % no IVA e de 6,3 % no imposto sobre o tabaco. Na sua totalidade, a receita corrente baixou 2,8%” – Maria José Morgado e José Vegar, obra citada.

²² “(...) a pesadíssima pressão fiscal dos modernos Estados Sociais de Direito que são até qualificados, por vezes, pela doutrina, como Estados Fiscais, por oposição aos antigos Estados Patrimoniais, deu origem a uma fuga estrutural à tributação, que tem atingido nas últimas décadas níveis inimagináveis” - Nuno Sá Gomes, obra citada.

públicas, o que faz com que o Estado tenha necessidade de aumentar os impostos e, por essa via, os contribuintes cumpridores podem ver-se tentados a praticar também a evasão.

A complexidade da lei fiscal²³ também demove as pessoas do cumprimento escrupuloso das suas obrigações fiscais e facilita a evasão²⁴, que prolifera atendendo à extrema dificuldade que a administração fiscal tem, por falta de meios humanos e logísticos, para fiscalizar milhões de contribuintes.

Os cidadãos sentem também que a despesa do Estado não é distribuída igualmente entre todos e encontram uma espécie de legitimidade moral para se afastarem do cumprimento das suas obrigações tributárias. Este pensamento contribui para que a censura social existente sobre este tipo de ilícitos, ainda que de natureza criminal, seja bastante diminuta. Por outro lado, na comunidade subsiste um sentimento generalizado de impunidade relativamente à prática de ilícitos de natureza fiscal, agravado pelo conhecimento público do reduzido número de denúncias e participações existentes, bem como de acusações e condenações judiciais, no que concerne aos ilícitos fiscais que revestem natureza criminal²⁵.

A previsão e a punibilidade dos crimes económico-financeiros tem um impacto menor²⁶ na sociedade, também porque está prevista em legislação fora do Código Penal, no chamado direito penal secundário, quando é certo que é precisamente neste subsistema penal que se protegem alguns dos bens fundamentais da vida democrática. Os próprios operadores judiciários não estão ainda sensibilizados para a aplicação deste direito e olham-no com desconfiança²⁷. Todavia, se os tribunais

²³ Esta complexidade é agravada com a utilização cada vez mais frequente pelo legislador de normas especiais antiabuso, que tornam mais complexas as normas tributárias e inacessível o seu conteúdo ao contribuinte comum.

²⁴ A separação existente entre o regime legal fiscal e o regime legal da segurança social e a falta de ligação entre a administração fiscal e o Instituto da segurança social potenciam as dificuldades dos contribuintes, que assim vêm aumentados as obrigações acessórias a que são obrigados.

²⁵ De acordo com o Instituto Nacional de Estatística (INE) – <http://www.ine.pt> - no ano de 2002 em todo o Território Nacional estavam a ser julgados 869 processos por crimes fiscais e aduaneiros, a sua duração média era de 14 meses e neles foram julgados 1123 arguidos, dos quais foram condenados 784 (507 em pena de multa e 214 em pena de prisão).

²⁶ *“A par de tantos outros países civilizados, e com especial incidência nos tempos recentes, Portugal tem vindo a sofrer de um estigma com sérias consequências em termos de política financeira: a fuga aos impostos, ou evasão fiscal. Curiosamente, em termos sociais, é o infractor fiscal, amiúde, desculpabilizado pelos restantes cidadãos, como se a sua omissão ou fraude fosse antes uma manifestação de inteligência e um prémio. Inverter esta perspectiva é tarefa difícil, exigindo mesmo uma alteração de mentalidades. Como reflexo negativo deste estado de coisas, diminuem as receitas do Estado e aumenta a carga fiscal - como é consabido - o que gera, em novo ciclo, a apetência por fugas ao fisco ainda mais elaboradas e sofisticadas”.* Citação do Acórdão do Tribunal de Círculo de Oliveira de Azeméis de 24/05/96, publicado em <http://www.cidadevirtual.pt>

²⁷ *“O fenómeno adapta-se bem a países, ou territórios que, como o nosso, possuem características atraentes para o seu desenvolvimento, com um sistema penal demasiado lento, pesado e desadequado, uma eficácia policial ainda reduzida neste campo específico, um funcionamento deficiente das instâncias próprias de fiscalização, que no caso passam pela Direcção-*

não desempenharem um papel activo no combate à evasão fiscal, a confiança dos agentes económicos decresce, aumentam os custos dos bens e serviços e o nível de investimento externo no país diminui, atenta a insegurança existente.

Lamentavelmente, há indícios muito fortes da existência de ilícitos de natureza fiscal. Basta atentar no elevado número de profissionais liberais²⁸ que sistematicamente declaram como resultado da sua profissão rendimentos muito abaixo do que seria normal para as suas actividades, assim como o elevado número de sociedade comerciais que declaram resultados de exercício²⁹ negativos, nulos ou muito reduzidos.

A evolução tecnológica trouxe novas ferramentas que facilitam os fenómenos de evasão e de fraude fiscal, como é o caso do comércio electrónico efectuado através de compras e vendas pela Internet. O desenvolvimento desta nova forma negocial não deixa de constituir uma grande ameaça às regras e técnicas de tributação internacional tradicionais, pondo em causa, desde logo, as noções de territorialidade e soberania. Actualmente vivemos num verdadeiro “*espaço económico virtual global*”. Na Internet as fronteiras não existem e o espaço é virtual. O progresso tecnológico é tão rápido que as habituais alterações legislativas não o conseguem acompanhar.

Os utilizadores do comércio electrónico podem estar sujeitos às regras de vários ordenamentos jurídicos distantes e muito diferentes entre si, o que provoca inúmeras dificuldades ao exercício da soberania dos Estados e ao consequente poder de tributar. A fiscalização e a aplicação de normas jurídicas tornam-se extremamente complicadas, assim com a aplicação de sanções pelas eventuais infracções cometidas.

Tradicionalmente existe um menor índice de evasão fiscal nos denominados impostos especiais sobre o consumo (IEC). Como factores de evasão comuns a todos os IEC podem indicar-se o facto de se tratarem de mercadorias cujo

Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e Impostos Especiais de Consumo, e o Tribunal de Contas, e um Estado anestesiado pelos seus mecanismos arcaicos” - Maria José Morgado, José Vegar, obra citada.

²⁸ “Os trabalhadores por conta própria misturam as suas contas bancárias pessoais e profissionais e não há intercomunicação entre os ficheiros da DGCI e da Segurança Social. Foram estes os dois maiores pasmos da OCDE ao tratar da situação fiscal portuguesa. Para além, claro, da situação do IVA e do grau de incumprimento na pequena empresa” – José Luís Saldanha Sanches, O Natal do sinaleiro e outras crónicas, Dom Quixote, pág. 43.

²⁹ Isto mesmo apesar de: “ (...) para efeitos de IRC (...) o nosso legislador optou – seguindo aliás uma tendência genérica entre os Estados da OCDE – pelo conceito de rendimento acréscimo. Com esta opção, o legislador considerou que a tributação das pessoas colectivas é estabelecida de forma ampla, abarcando todo o acréscimo patrimonial de poder económico num dado período (...)” - Diogo Feio, Jurisprudência Fiscal Anotada, 2002, Almedina, pág. 15.

consumo está sujeito a diferente tributação (em regra elevada) nos diversos estados membros; a supressão dos controlos aduaneiros em 1 de Janeiro de 1993, com o estabelecimento do mercado interno, a falta de harmonização fiscal dos IEC entre os vários estados membros, nomeadamente ao nível das taxas; a inexistência de mecanismos automáticos eficazes de controlo interno no sistema de circulação de mercadorias em regime de suspensão de IEC; impossibilidade prática de as administrações dos vários estados membros poderem efectuar inspecções sistemáticas à maioria dos operadores; aparecimento de organizações criminosas na comercialização de mercadorias no território da União Europeia e a insuficiência de mecanismos de assistência, quer administrativa, quer judiciária, ao dispor das autoridades aduaneiras e das várias polícias.

Relativamente ao Imposto sobre o tabaco manufacturado (IT), durante o período de 1994 a 1998, para um total de receita liquidada no montante de 821 719,90 milhares de contos, foram cobrados 813 388,22 milhares de contos, o que representa uma taxa de evasão de apenas 1,01%³⁰. A principal causa da taxa de evasão fiscal nestes impostos, prende-se essencialmente com as operações irregulares de trânsito comunitário externo de tabaco (não comunitário) iniciadas ou terminadas em Portugal e que deram origem à liquidação de IT a empresas portuguesas na qualidade de responsáveis pelas operações de trânsito. Existe na União Europeia uma elevada taxa de evasão fiscal relativa ao tabaco não comunitário (de países terceiros, nomeadamente dos EUA), o que prejudica não apenas os orçamentos dos países individualmente considerados, mas também o orçamento da União Europeia.

Em igual período temporal (1994-1998), para um total de receitas liquidadas de Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) de 2.219.509,10 milhares de contos, foram cobrados 2.218.633,60 milhares de contos, o que representa uma taxa de evasão fiscal de 0,04%. Tal deveu-se essencialmente a situações de fraude detectadas na expedição de Espanha para Portugal de produtos petrolíferos em regime de suspensão. Também o facto de as taxas de ISP serem mais baixas em Espanha contribuiu para a existência do tráfico de combustíveis essencialmente através da rede rodoviária.

³⁰ Boletim de Ciência e Técnica Fiscal n.º 395, págs. 335 e segs.

Ainda durante o mesmo período de tempo, para uma receita liquidada de Imposto Automóvel (IA) de 787.567,30 milhares de contos, foram cobrados 785.678,00 milhares de contos, significando uma taxa de evasão de 0,24%, sobretudo devida à utilização abusiva do regime de isenção na transferência de residências, concretamente com a utilização de documentação com informação falsa (v.g. livretes, certificados de cancelamento de residência, etc.).

Por fim, quanto ao Imposto sobre o álcool (ISA) e as bebidas alcoólicas (ISBA), durante os anos de 1994 a 1998, para um total de receitas liquidadas e auto-liquidadas de 181.966,83 milhares de contos, foram cobrados 158.329,53 milhares de contos, significando uma taxa de evasão bastante mais elevada de 12,99%.

Todos estes comportamentos contribuem para fomentar a economia paralela que faz concorrência desleal aos particulares e às empresas cumpridoras das suas obrigações tributárias. As razões subjacentes à criminalização destas condutas em países mais ricos e liberais como os Estados Unidos da América (onde a lei penal pune as infracções fiscais de forma particularmente dura) estão precisamente mais ligadas à protecção do sistema de mercado contra uma das formas mais gravosas de concorrência desleal, a fraude e evasão fiscais.

Em países onde o funcionamento do mercado é temperado por formas de regulação estatal, nomeadamente com objectivos públicos de solidariedade social (economia social de mercado), como sucede na Europa e particularmente em Portugal, a criminalização das infracções fiscais assenta também na noção de Estado social e democrático de direito. É também por isso que a União Europeia tem demonstrado uma grande preocupação relativamente à erosão de receitas fiscais que a exagerada concorrência fiscal entre os Estados membros pode provocar. Procura-se reduzir os efeitos da diminuição de receitas decorrente dos excessos de competitividade fiscal através da aprovação de um Código de Conduta entre os Estados membros e da busca de novas bases tributárias que permitam reduzir o esforço fiscal que recai sobre os trabalhadores por conta de outrem. Se tal não for conseguido, poderá ser posta em causa, quer a leal concorrência interempresarial, quer os interesses financeiros de estados membros e da União Europeia, quer ainda o próprio modelo civilizacional europeu. Neste contexto, muitos reconhecem hoje que a existência de regimes fiscais penais ou contraordenacionais muito diferenciados entre si na União constitui um dos factores que também propicia distorções de concorrência.

2. A ilicitude fiscal em geral

Os actos dos contribuintes consistentes no não cumprimento das suas obrigações fiscais subsumem-se à prática de ilícitos fiscais que podem revestir natureza variada. Se, por exemplo, o contribuinte não pagar um imposto no prazo legal, a administração fiscal irá efectuar a sua cobrança coerciva através do chamado processo de execução fiscal³¹. Mas esse mesmo comportamento evasivo também vai obrigar o contribuinte relapso ao pagamento de juros moratórios e eventualmente compensatórios, pelo atraso no pagamento do tributo.

Se o comportamento do contribuinte for ainda típico, ilícito e culposo (por exemplo o contribuinte usou previamente de um qualquer expediente fraudulento destinado a evitar a liquidação do imposto), ele pode ainda ser sancionado através de uma norma de tipo criminal.

Portanto, os comportamentos subsumíveis em situações de evasão fiscal ilícita podem redundar na aplicação, por vezes cumulativa, de sanções de natureza preventiva (por exemplo o vencimento total e imediato de todas as dívidas fiscais pagas em prestações, por incumprimento de uma delas), reconstitutiva (a execução fiscal ou a anulação dos actos ou negócios ilegais, vg. simulados), compulsória (juros fiscais de mora³²), compensatória (juros fiscais compensatórios³³ e carácter indemnizatório³⁴) e punitiva (coimas, multas e penas de prisão).

Consoante o tipo de sanções previstas pela lei – preventivas, reconstitutivas, compensatórias, compulsórias e punitivas – é usual estabelecer-se a distinção entre ilícitos fiscais penais e não penais e, entre os primeiros, entre infracções fiscais administrativas e crimes fiscais.

³¹ O processo de execução fiscal está previsto nos arts. 148.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26/10, e deve obedecer ao princípio da legalidade tributária, nos termos do disposto no art. 8.º, n.º 2, e) da LGT.

³² Dispõe o art. 44.º da LGT, sob a epígrafe falta de pagamento da prestação tributária: “1 - São devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal. 2 - O prazo máximo de contagem dos juros de mora é de três anos, salvo nos casos em que a dívida tributária seja paga em prestações, caso em que os juros de mora são contados até ao termo do prazo do respectivo pagamento, sem exceder cinco anos. 3 - A taxa de juro de mora será a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas”. Vide ainda o art. 110.º do CIRS.

³³ “1 - São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária (...) 2 - São também devidos juros compensatórios quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido. (...) 8 - Os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados. (...) 10 - A taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil” (Art. 35.º da LGT). Vide ainda o disposto nos arts. 91.º do CIRS e 94.º do CIRC.

³⁴ Arts. 43.º, n.º 1, da LGT e 94.º do CIRS.

É a elevada gravidade subjectiva e objectiva de certas infracções tributárias que justifica a sua inclusão no direito penal e a criminalização dessas condutas não choca com o sentimento de justiça dos cidadãos cumpridores das suas obrigações tributárias.

2.1 A Evasão fiscal

A evasão fiscal pode ser lícita ou ilícita. A primeira ocorre nas situações em que os contribuintes utilizam expedientes que fogem à previsão legal das normas tributárias, por exemplo realizando negócios jurídicos que escapam às normas de incidência fiscal ou através de certas práticas contabilísticas (admissíveis e lícitas) que lhes são mais favoráveis. São os denominados negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos, que todavia são lícitos.

Desde a entrada em vigor da norma geral antiabuso^{35 36} e atendendo à forma muita ampla como ela se encontra redigida, os objectivos pretendidos com os comportamentos elisivos tornaram-se difíceis de concretizar, porque a administração tributária pode vir a exercer o seu poder de qualificação dos actos jurídicos e proceder à subsequente correcção da matéria colectável. De qualquer modo, é praticamente impossível o legislador prever a totalidade das vias de elisão fiscal e, como tal, abrangê-las nas cláusula geral antiabuso.

Estes comportamentos elisivos são possíveis devido à existência do princípio da tipicidade taxativa a que estão sujeitas as normas tributárias e que não permite a sua aplicação analógica³⁷.

Para se subtrair à obrigação fiscal, ou simplesmente fazer diminuir o montante do tributo a pagar, o contribuinte utiliza procedimentos não previstos pela letra ou pelo

³⁵ A norma geral antiabuso foi inicialmente consagrada no Código de Processo Tributário e só posteriormente foi incluída na Lei Geral Tributária, pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho.

³⁶ *“A insularidade da doutrina portuguesa levou a que a introdução de cláusulas anti-abuso consideradas durante um longo período como sendo contrárias ao princípio da “tipicidade fechada” e à obtenção de segurança jurídica – tivesse lugar tardiamente em Portugal. Muito depois de já serem usadas de forma corrente na legislação comunitária” (...)* Pode mesmo afirmar-se que a norma contida na alínea a) do art. 11º da Directiva 90/434/CEE ao permitir aos Estados recusar a aplicação das normas nela contidas sobre reestruturações empresariais sempre que estas tivessem como “principal objectivo a fraude ou a evasão fiscal”, para onde remetia a lei portuguesa, constitui a primeira cláusula-geral anti-abuso do ordenamento jurídico-tributário português na questão mais geral das relações entre o Direito Fiscal Internacional e o Direito Comunitário (...)*nas suas convenções Portugal tem começado a usar fórmulas anti-abuso criadas no prática convencional de outros Estados(...)*” - José Luís Saldanha Sanches, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>

³⁷ O princípio da legalidade tributária está previsto no art. 103 da CRP e no art. 8.º da LGT. O princípio da tipicidade é um dos seus corolários. A insusceptibilidade de aplicação analógica das normas tributárias resulta do art. 11.º, n.º 4, da LGT, que dispõe: *“As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica”*.

espírito de lei tributária, donde pode resultar para ele uma poupança fiscal, com base no aproveitamento da lacuna da lei e atenta a referida proibição da analogia.

A própria natureza das normas tributárias faz com que, por vezes, a actuação dos contribuintes se situe fora da área de abrangência da lei fiscal – *extra legem* - e essa actuação é em princípio lícita, ponto é que não constitua um acto abusivo, anormal ou atípico que, como tal, seja abrangido pelas normas fiscais antiabuso existentes.

Portanto, quando o comportamento elisivo do contribuinte se situe para lá da previsão legal das normas tributárias, ele é legal e apenas pode ser censurado moralmente. Estes comportamentos também são chamados de habilidades fiscais ou negócios de destreza fiscal. É uma forma de evasão tributária denominada de elisão ou evitação fiscal - *tax avoidance*.

Quando por vezes se verifica o referido abuso na utilização destes procedimentos *extra legem* estamos na presença de verdadeiros actos ou negócios antijurídicos³⁸, que ainda assim são lícitos. É o que sucede, por exemplo, na celebração de alguns negócios verdadeiros e realmente queridos pelas partes (não simulados), mas que se destinam, *prima facie*, a evitar a tributação ou, ao menos, a diminuir o montante de imposto a pagar, acabando por constituir um verdadeiro abuso de direito.

Nestas situações, a lei vai procurar evitar o resultado pretendido pelos seus utilizadores, proibindo-o, por o considerar planeamento fiscal abusivo. Tal função limitadora compete à cláusula geral anti-abuso, prevista na Lei Geral Tributária, às diversas cláusulas especiais antiabuso, que se encontram espalhadas pelos vários códigos fiscais - *anti tax avoidance clauses*^{39 40} e ainda às normas fiscais de incidência, que utilizam conceitos amplos.

Estes actos ou negócios jurídicos são ineficazes perante a administração fiscal (desconsideração fiscal) mas são válidos do ponto de vista civil⁴¹, porque se não o

³⁸ São antijurídicos porque não são ilícitos e não lhes é aplicada qualquer sanção. Não são, todavia, completamente regulares, porque a lei tributária permite que, para efeitos de tributação, a administração corrija a matéria colectável deles resultante.

³⁹ As jurisdições fiscais anglo-saxónicas foram pioneiras na utilização das cláusulas antiabuso.

⁴⁰ Por exemplo ao nível do regime dos preços de transferência, assente no princípio da plena concorrência, previsto no art. 58.º e segs. do CIRC. São pressupostos da aplicação deste regime a existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa; o estabelecimento entre ambos e por causa dessas relações de condições especiais diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes e que o resultado obtido com base na contabilidade seja diferente do que o que se apuraria na ausência dessas relações - neste sentido ACSTA de 22/09/2004 (recurso n.º 119/04), publicado em <http://www.dgsi.pt>. Vide ainda o art. 77.º, n.º 3 da LGT, quanto à exigência de fundamentação da correcção à matéria colectável feita pela administração fiscal, quando existe violação pelo contribuinte das regras dos preços de transferência.

⁴¹ Dispõe o art. 280.º do Código Civil, sob a epígrafe requisitos do objecto negocial: “1- É nulo o negócio jurídico cujo objecto seja física ou legalmente impossível, contrário à lei ou indeterminável. 2- É nulo o negócio contrário à ordem pública, ou ofensivo dos bons costumes”. Os negócios elisivos não se enquadram nesta definição legal.

fossem, o contribuinte não poderia defraudar a lei fiscal. Ou seja, a vantagem fiscal obtida pelo contribuinte em fraude à lei pressupõe um resultado não permitido apenas pelo ordenamento tributário.

A cláusula geral antiabuso funciona como uma espécie de filtro. Se o acto ou negócio do contribuinte for submetido à cláusula e não for por ela impedido, não se poderá falar da existência de evitação fiscal ilícita. Ela afere e delimita os casos de elisão fiscal e representa uma forma de concretizar o princípio da substância económica sobre a forma dos actos ou negócios jurídicos.

De uma forma genérica, pode dizer-se que o objectivo da cláusula geral antiabuso é impedir que os contribuintes possam evitar a carga fiscal a que de outro modo estariam sujeitos, através do uso anómalo de formas jurídicas habilmente concebidas⁴² para os colocar fora do campo de incidência dos tributos. Tal situação, representaria uma violação frontal dos princípios da igualdade distributiva e da capacidade contributiva.

O combate à elisão fiscal destina-se essencialmente a obter uma maior equidade fiscal e é sobretudo efectuado nos países desenvolvidos⁴³, que têm um baixo nível de fraude tributária e são dotados de um sistema fiscal eficaz e de uma administração tributária formada e eficiente.

Quanto à evasão fiscal ilícita, ela surge apenas quando o contribuinte pratica factos ilícitos e culposos que constituem infracção fiscal violadora de normas de incidência, como é o caso do não pagamento voluntário de um imposto já liquidado e vencido.

2.2 A fraude fiscal

⁴² "(...)No abuso de direito é o próprio facto que é requalificado pela Administração fiscal para que possa caber na previsão legal" – Saldanha Sanches, Abuso de Direito e Abusos de Jurisprudência, in *Fiscalidade* n.º 4, ISG, Outubro 2000, pág. 64-65, citado por Gustavo Lopes Courinha, obra citada.

⁴³ É o caso dos EUA onde se verifica que: "Um dos provérbios mais conhecidos (...) tem a sua origem numa frase de uma carta escrita em 1789 pelo então Presidente Benjamin Franklin (1706-90) a Jean-Baptiste Leroy e é o seguinte: "In this world nothing is certain but death and taxes". (...) Desde o século XVIII que esta máxima se tornou célebre entre os norte-americanos, pelo que não é surpreendente que a dimensão da economia paralela, subterrânea ou "informal" (designação mais "chique" e hoje tão em voga) nos EUA seja a menor de entre os países da OCDE, correspondendo a menos de 9% do PIB – quando comparada com os 22,5% de Portugal ou Espanha, 27% em Itália, 28,5% na Grécia, ou mesmo 12,5% no Reino Unido, 15% na França e 16% na Alemanha (os dados são da OCDE)". A morte e o pagamento de impostos, Miguel Frasquilho, artigo publicado no *Jornal de Negócios* de 7/01/2004.

Os contribuintes também procuram realizar poupança fiscal através da chamada evasão fiscal fraudulenta⁴⁴, que é sempre ilícita porque é *contra legem*. Aqui, o sujeito passivo engana directa e intencionalmente a administração tributária, infringindo as normas tributárias.

A *tax evasion* existe quando os contribuintes declaram rendimento ou lucro inferiores ao real, através da omissão nas declarações obrigatórias da sua real situação tributária ou recorrendo a diversos expedientes, como negócios simulados, falsificação de documentos, contabilidade fiscal falsa, emissão e utilização de facturas falsas e apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros. Estes comportamentos preenchem o tipo legal de contraordenações administrativas ou, nos casos mais graves, de crimes fiscais.

Os actos ou negócios jurídicos destinados à subtração ao pagamento dos tributos ou à obtenção de vantagens fiscais e praticados por meios artificiosos ou fraudulentos são também ineficazes no âmbito tributário (por acção da supra aludida cláusula geral antiabuso, prevista no art. 38.º, n.º 2, da LGT). Mas a ineficácia desses negócios jurídicos não impede que eles sejam tributados⁴⁵, ponto é que tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes, uma vez que as normas fiscais, em regra, visam fins económicos⁴⁶.

Assume aqui particular relevância a simulação fiscal⁴⁷, que consiste na divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o intuito de levar a administração fiscal a liquidar menos ou nenhum imposto.

A simulação (relativa) é composta por três elementos. A divergência intencional entre a vontade e a declaração, o *pactum simulationis* e o intuito de enganar terceiros. Há portanto um negócio oculto e querido pelas partes (*sham transaction*), mas não revelado, que é menos oneroso para efeitos fiscais.

⁴⁴ A fraude fiscal é: *toda e qualquer acção ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária* - Sampaio Dória, A evasão fiscal legítima: Conceitos e problemas, pág. 42 – citado por Patrícia Noiret Silveira da Cunha, A Fraude Fiscal no Direito Português, Revista Jurídica n.º 22, Março 1998.

⁴⁶ Diz o art. 38.º, n.º 1 da LGT: “A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes”.

⁴⁷ O código Civil dá a noção de simulação relativa no art. 241.º : “1. Quando sob o negócio simulado exista um outro que as partes quiseram realizar, é aplicável a este o regime que lhe corresponderia se fosse concluído sem dissimulação, não sendo a sua validade prejudicada pela nulidade do negócio simulado 2. Se, porém, o negócio dissimulado for de natureza formal, só é válido se tiver sido observada a forma exigida por lei”.

Sob a epígrafe simulação de negócios jurídicos, o art. 39.º, n.º 1⁴⁸, da Lei Geral Tributária, diz que em caso de simulação, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. Ou seja, a tributação recai sobre a realidade e não sobre a aparência. Este normativo assenta nos princípios do inquisitório⁴⁹ e da descoberta da verdade material e é uma das normas jurídico-fiscais destinadas a combater a evasão fiscal ilícita.

A simulação prevista no art.º 39.º da LGT é a simulação relativa e não a absoluta. Na simulação absoluta só existe o negócio simulado (as partes não quiseram realizar nenhum negócio), não há nenhum negócio real. Por outro lado, na simulação relativa, além do negócio jurídico real (dissimulado, oculto) há um negócio aparente (ainda que um ou vários dos seus elementos possam não ser reais). Em princípio, a nulidade afecta apenas o negócio simulado porque é ele que viola directamente a lei, ponto é que estejam preenchidos os requisitos de validade do negócio dissimulado. Todavia, a tributação do negócio jurídico real (dissimulado) constante de documento autêntico (onde está previsto o negócio simulado) depende de decisão judicial que declare a sua nulidade, mas tal ónus não se confunde com os poderes de correcção da matéria tributável, legalmente atribuídos à administração tributária, previstos no art. 39.º, n.º 2, 1.ª parte, da LGT.

A qualificação e a interpretação das normas fiscais que é feita pela administração tributária tem contudo que obedecer às regras e aos princípios gerais da interpretação e aplicação das leis (a administração tributária não pode qualificar autonomamente os negócios utilizando para o efeito, por exemplo, apenas critérios fiscais, outrossim, deve guiar-se por critérios exclusivamente jurídicos, socorrendo-se para tal dos princípios da Teoria Geral do Direito e dos contratos, excepto nos casos em que o legislador fiscal tenha atribuído às normas um sentido diverso. Se, ainda assim, persistir a dúvida, a interpretação a fazer deve então atender à substância económica do negócio⁵⁰, sendo certo que, em nenhum caso a

⁴⁸ Dispõe o art. 39.º da LGT: “ 1 - Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. 2 – Sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade”. Este normativo assenta no chamado princípio da prevalência da substância sobre a forma, também enunciado de uma forma mais geral no art. 11.º, n.º 3, da LGT e que, no que diz respeito à interpretação das normas tributárias, diz: “Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”.

⁴⁹ Art. 58.º da LGT: “A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”.

qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes (mesmo que em documento autêntico) vincula a administração tributária (art. 36.º, n.º 4, da LGT).

A administração fiscal tem poderes de correcção da matéria colectável, por exemplo, em sede de tributação do rendimento das pessoas colectivas (IRC)⁵¹ e do rendimento das pessoas singulares (IRS)⁵².

No acórdão do STA de 19/02/2003 (recurso n.º 1757/02), no qual estava causa saber se a administração fiscal pode considerar como proveitos, para efeitos de tributação em sede de IRS, valores diferentes dos constantes da escritura de compra e venda de lotes de terrenos para construção, antes de proferida sentença judicial que conheça da existência de negócio simulado, foi decidido que, conforme resulta da primeira parte do art. 39.º, n.º 2 da LGT, a administração fiscal tem poderes para corrigir a matéria tributável e esses poderes não se confundem com a necessidade de existir uma decisão judicial de declaração de nulidade, para tributar o negócio jurídico real constante de documento autêntico⁵³.

No caso *sub iudice*, a administração fiscal não necessitava pois de obter uma declaração judicial de nulidade da compra e venda, para a poder tributar, porque nunca pôs em causa a existência e validade do negócio jurídico em causa, outrossim, entendeu que um dos seus elementos essenciais – o preço – não era o que realmente foi declarado na escritura.

Entendimento idêntico foi ainda perfilhado no Acórdão do STA de 26/02/2003 (recurso n.º 89/03-30), no qual a questão a decidir assentava numa situação de simulação de valor de um negócio de trespasse de uma loja (os contratantes declararam na escritura um preço inferior ao real). Aí se disse que: *“Não é a mesma coisa ignorar um negócio constante de documento autêntico por o entender simulado ou mesmo tributar o que se considera real ou, atendendo ao negócio constante de tal documento, corrigir a matéria colectável que daí resulte, nos termos*

⁵⁰ O art. 11.º da LGT, sob a epígrafe interpretação dispõe: “1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. 2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. 3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários. 4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da assembleia da república não são susceptíveis de integração analógica”.

⁵¹ Confrontar os arts. 29.º, n.º 4, 52.º e 65.º, n.º 4, todos do CIRS; os arts. 16.º, n.º 3, 26.º, n.º 2, 47.º, n.º 4, 53.º, n.º 11, 58.º, n.º 11 e 58.º-A, n.º 6, todos do CIRCI; e ainda o art. 31.º do CIMT.

⁵³ “O fisco está vinculado à realidade dos efeitos jurídicos dos actos ou negócios realizados pelos particulares, mas não está vinculado à qualificação (*nomen iuris*) dada pelos sujeitos aos seus próprios actos...o Fisco tem o poder-dever de requalificar ou recharacterizar o acto jurídico de harmonia com a sua verdade material jurídica” – Alberto Xavier, Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma anti-elisiva, Dialéctica, São Paulo, 2001, pág. 37, citado em Gustavo Lopes Courinha, obra citada.

legais (...) A administração fiscal não pode ignorar tais negócios jurídicos enquanto não for declarada a sua nulidade ou anulabilidade, mas não está impedida de proceder a correcções à matéria colectável introduzindo as que forem pertinentes face aos elementos apurados ou até, se for caso disso, ao método presuntivo”.

A simulação pode ser arguida a qualquer momento, tendo em vista a realização de uma liquidação adicional, mas naturalmente sempre dentro do prazo geral de caducidade⁵⁴.

A simulação fiscal (absoluta e relativa) também está tipificada como crime de fraude fiscal no art. 103.º, n.º 1, c), do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

2.3 O planeamento fiscal

Diferentes dos comportamentos de evasão e de fraude fiscal supra descritos são os denominados actos de poupança fiscal, planeamento fiscal ou ainda de gestão fiscal ou engenharia fiscal - *tax planning*.

Com o planeamento fiscal os particulares e as empresas procuram pagar menos imposto, utilizando para o efeito as normas mais apropriadas e adequadas à sua real situação fiscal, mas sempre dentro do quadro jurídico existente.

Em regra, estes actos apenas são praticados pelas empresas de média e grande dimensão, através do recurso aos serviços de consultores e gestores fiscais e mesmo de advogados especialistas.

O contribuinte aproveita o conhecimento profundo das leis fiscais e utiliza as soluções que lhe são mais favoráveis. São portanto comportamentos *intra legem*, não evasivos, que se destinam a diminuir o imposto a pagar, mas sempre dentro do normativo legal existente.

Quando o contribuinte efectua o seu planeamento fiscal é indiferente se o faz de boa ou má fé. A verdade é que ele tem mesmo o dever de agir desta forma, para o seu próprio bem, porque é um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão comercial, financeira e fiscal. A poupança fiscal é consequentemente um direito do contribuinte, que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica.

⁵⁴ É de 4 anos o prazo geral de caducidade do direito à liquidação (art.45.º da LGT). A liquidação de IRC, ainda que adicional, só pode efectuar-se dentro desse mesmo prazo (art. 93.º do CIRCC).

As próprias leis tributárias contêm normas denominadas de desagravamento (normas negativas de tributação), nomeadamente exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria colectável, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação⁵⁵ (vg. a zona franca da Madeira). O que pressupõe que a poupança fiscal é inclusivamente sugerida pelo legislador.

Todavia, como a planificação fiscal provoca uma elevada perda de receitas para os estados, há uma tendência crescente e generalizada no sentido de a procurar impedir, utilizando para tal novos métodos de interpretação das leis, presunções fiscais, introduzindo nos diplomas fiscais normas antiabuso e ainda utilizando conceitos jurídicos de uma forma mais abrangente do que a normalmente utilizada noutros ramos de direito⁵⁶.

Há factores externos, derivados da heterogeneidade das leis fiscais dos vários países, que podem facilitar o planeamento fiscal praticado pelas empresas de dimensão internacional. É exemplo o regime dos preços de transferência (artigos 57.º e segs. do CIRC), assente no princípio da independência e no conceito de relações especiais, dada a diversidade de tratamento a que está sujeito nos vários países. *“O regime de preços de transferência é de especial importância no contexto dos grupos multinacionais. Economicamente a realidade é única, do ponto de vista do direito fiscal internacional a situação é múltipla. Os diferentes tratamentos jurídico-fiscais concedidos pelos estados aos rendimentos de um grupo multinacional podem não só acarretar problemas de dupla ou múltipla tributação, mas também carrear vantagens inerentes a dupla ou múltiplas isenções ou deduções fiscais. Situamo-nos aqui na área do planeamento fiscal, às vezes legítimo, outras vezes ilegítimo ou abusivo”*⁵⁷.

⁵⁵ As zonas de baixa tributação têm normalmente as seguintes características: taxas de imposto reduzidas, ou mesmo nenhuns impostos, sobre alguns ou todos os tipos de rendimento ou de capital; um elevado sigilo bancário e comercial; ausência de controlo cambial sobre depósitos estrangeiros em moeda estrangeira; um sector financeiro diversificado; meios de comunicações modernos; diversidade de veículos e produtos fiscais (tais como *holdings*, fundações, sociedades comerciais e seguradoras, poucas ou nenhuma Convenções para Evitar a Dupla tributação e cláusulas de troca de informações e ainda instituições e governos estáveis.

⁵⁶ O art. 11.º, n.º 2, da LGT dizer que: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. A este propósito o Dr. Nuno Sá Gomes (obra citada, pág. 39) utiliza uma frase expressiva: *“alargamento de conceitos de direito comum para abranger realidades económicas equivalentes”*.

⁵⁷ Glória Teixeira, *Jurisprudência Fiscal Anotada*, 2001, Almedina, pág. 60.

O Tribunal das Comunidades tem entendido que: “a prática de um preço mais baixo para um estabelecimento estável como forma de assegurar uma maior quota de mercado numa fase de instalação pode ser uma prática com uma intenção comercial legítima – uma bona fide commercial reason – que choca com uma norma destinada a evitar a deslocalização de receitas (...) na linguagem do Tribunal estamos perante uma restrição de uma liberdade fundamental e é preciso por isso saber se a restrição é proporcionada”⁵⁸.

3. Medidas de reacção contra a evasão e a fraude fiscal

3.1 Medidas preventivas e de polícia fiscal

Medidas há de carácter preventivo e não punitivo que podem e devem ser usadas pelo Estado para procurar diminuir os comportamentos evasivos e fraudulentos de muitos contribuintes. Desde logo, podem ser adoptadas acções de consciencialização da população, no sentido de a despertar para os benefícios que o pagamento de impostos traz para a sociedade e para os cidadãos em particular.

Não deve igualmente ser descartada a introdução de medidas de cooperação atraentes para as empresas, como por exemplo o perdão fiscal, ainda que parcial, para aquelas que denunciem actos de evasão e de fraude fiscal. O sistema penal português deve incorporar um instrumento jurídico que estimule as denúncias e os arrependimentos.

Outra hipótese a considerar, discutível e polémica, seria tornar públicas as declarações dos contribuintes ou, indo um pouco mais além, publicitando-as mesmo. Esta medida poderia produzir um sentimento de vergonha naqueles contribuintes que, embora desempenhando reconhecida e publicamente determinadas profissões, presumivelmente bem remuneradas e, em regra, privadas, declaram todavia rendimentos bastante inferiores aos efectivamente auferidos. O simples conhecimento da possibilidade de acesso, por parte de qualquer cidadão à sua declaração de rendimentos, concerteza faria este tipo de cidadãos tomarem uma outra actitude perante o Fisco. *Mutatis Mutandis* se aplicaria às empresas que, até por uma razão de imagem perante os investidores, seriam obrigadas a assumir uma outra postura, necessariamente cumpridora das suas obrigações fiscais.

⁵⁸ José Luís Saldanha Sanches, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>

Contudo, neste particular, por enquanto esbarra-se com o segredo fiscal hiper protegido por inúmeras disposições legais, desde logo, pela própria CRP que, no seu art. 35.º, n.º 4, dispõe que: *“É proibido o acesso a dados pessoais de terceiros, salvo em casos excepcionais previstos na lei”* e as entidades administrativas competentes têm mesmo que garantir a sua protecção (art. 35.º, n.º 2, *in fine*). Também o art. 64.º da LGT⁵⁹ estabelece um princípio de confidencialidade a que estão sujeitos os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária quanto aos dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes. Este princípio, conforme foi decidido no ACSTA de 20/05/2003 (proc. n.º 0786/03), publicado em <http://www.dgsi.pt> : *“(…)visa assegurar o direito de reserva à vida privada, consagrada no art.º 26.º da CRP, que se encontra salvaguardado no art.º 268º, nº 2 deste diploma legal e refere-se, como resulta do art.º 64º, nº 1 da LGT, aos dados relativos à situação tributária do contribuinte”*. O procedimento de inspecção tributária é igualmente sigiloso, tendo os funcionários que nele intervirem que guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício, ou por causa, das suas funções (artigo 22.º do Regime Complementar do procedimento de inspecção tributária, do Regulamento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413,98, de 31 de Dezembro). Com a agravante de que configura ainda a prática do crime tributário comum, punível com pena de prisão até um ano ou multa até 240 dias (art. 91.º do Regime Geral das Infracções Tributárias - RGIT⁶⁰), a revelação ou aproveitamento dolosos

⁵⁹ “1 - Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado. 2 - O dever de sigilo cessa em caso de: a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária; b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes; c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade; d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal. 3 - O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária. 4 - O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito. 5 - Não contende com o dever de confidencialidade a publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deverá organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade” (art.º 64.º da LGT). Vide ainda o art. 63.º, n.º 2 do mesmo diploma legal

⁶⁰ “1 - Quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas é punido com prisão até um ano ou multa até 240 dias. 2 - O funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias. 3 - A pena prevista no número anterior é aplicável ao funcionário que revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi

do segredo fiscal. Na eventualidade dessa revelação ou aproveitamento ser negligente, ainda assim o agente é punido a título de contraordenação, em coima variável entre € 50,00 a € 1.000,00 (art. 115.º do RGIT).

Também podem ser adoptadas medidas de incentivo indirecto ao cumprimento das obrigações tributárias⁶¹. Neste sentido, o Decreto-Lei n.º 17/2003, de 3 de Fevereiro, aditou ao Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, o artigo 66.⁶², que veio permitir a dedução à colecta de IRS de uma percentagem de 25%, com o limite de € 50,00, do IVA suportado em determinadas despesas pelos sujeitos passivos daquele imposto, ou por qualquer membro do seu agregado familiar, enquanto consumidor final, desde que comprovadas por factura ou documento equivalente. Conforme se menciona no preâmbulo do decreto-lei que criou a referida norma: *“O presente diploma insere-se no objectivo anunciado pelo Governo de promover o reforço dos instrumentos de combate à fraude e evasão fiscais. Estão identificados alguns dos sectores do pequeno comércio e prestações de serviços, nomeadamente os da alimentação e bebidas, reparação de bens de equipamento doméstico e reparação automóvel,*

confiado no exercício das suas funções ou por causa delas, obtido através da derrogação do sigilo bancário ou outro dever legal de sigilo” (art. 91.º do RGIT).

⁶¹ *“(…)certo que frases como “se todos pagarmos, todos pagamos menos” ou “é no pagamento de impostos que o seu dinheiro deve estar” (como alguns anúncios mais conhecidos da administração fiscal hoje publicitam) são deontologicamente correctas e duvido que alguém questione a sua justeza.(…) Mas existem também outras formas de tentar combater a fraude e evasão fiscal – através de um convencimento real dos contribuintes e não “à força”. Por exemplo, a realização de concursos ou lotarias fiscais com uma periodicidade a definir, com grande cobertura mediática e em que, mediante a apresentação de facturas de compras efectuadas, os contribuintes ganhariam prémios, quer monetários, quer em espécie (como automóveis), naturalmente de acordo com o montante da(s) factura(s) em questão. (...) qual a diferença de um expediente deste género relativamente a jogos populares bem conhecidos como a lotaria, o totoloto ou o totobola? Na verdade, estamos a falar de jogos cujo produto, para além de poder proporcionar prémios a jogadores afortunados, tem igualmente uma vertente social, pois contribui para melhorar a vida de muitos que não são favorecidos. (...)a possibilidade real de ganhar prémios actuaria sobre os contribuintes portugueses (é a mentalidade infelizmente reinante no país) com uma eficácia que não tem comparação com qualquer anúncio publicitário – por mais bem feito e apelativo que fosse.(...) à semelhança do que acontece nos outros jogos populares tradicionais já referidos, os próprios prémios distribuídos são tributados, angariando receitas adicionais para o Estado.(...) Resultados de experiências do género já realizadas? Não são ainda muito conhecidos (dado que se trata de experiências na sua maioria recentes), mas em Xangai, por exemplo, o número de facturas admissíveis a concursos mais do que triplicou após os primeiras lotarias fiscais apresentadas na televisão – e o número de contribuintes que pedem factura literalmente explodiu. (...)a fraude e evasão fiscal fica, deste modo, muito mais dificultada... além de que tal poderia ajudar a mudar a “tal” cultura ou mentalidade que faz com que, vergonhosamente, só a morte seja encarada como certa no nosso país.”* A morte e o pagamento de impostos, Miguel Frasquilho, artigo publicado no Jornal de Negócios de 7/01/2004.

⁶² *“1 - À colecta do IRS devido pelos sujeitos passivos deste imposto é dedutível uma percentagem de 25%, com o limite de € 50, do IVA suportado nas seguintes despesas, realizadas por qualquer membro do agregado familiar enquanto consumidor final: a) Serviços de alimentação e bebidas; b) Prestações de serviços de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de equipamentos domésticos e de imóveis destinados à habitação dos sujeitos passivos e do seu agregado ou arrendamento para habitação; c) Prestações de serviços de reparação de veículos, com excepção de embarcações e aeronaves, desde que efectuadas por prestadores de serviços abrangidos pelo regime simplificado de tributação do IRS ou IRC. 2 - O direito à dedução previsto no número anterior não é aplicável às despesas que sejam dedutíveis no âmbito das categorias B e F do Código do IRS. 3 - O disposto no n.º 1 não é aplicável às prestações de serviços adquiridas através da mobilização de saldos das contas poupança-habitação ou com recurso ao crédito, desde que, em qualquer dos casos, o sujeito passivo beneficie da dedução à colecta prevista no artigo 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais ou no artigo 85.º do Código do IRS, respectivamente. 4 - As despesas a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 deverão ser comprovadas através de factura ou documento equivalente processado em forma legal. 5- Para efeitos da dedução prevista na alínea c) do n.º 1, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado do IRS ou do IRC que prestem serviços de reparação de veículos, com excepção de embarcações e aeronaves, devem fazer constar da factura ou documentos equivalente a referência à aplicação do regime” – Art.º 66.º do EBF.*

onde se registam significativas margens de fuga à tributação em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e de imposto sobre o rendimento, materializada no incumprimento da obrigação de emissão de documento de suporte dos bens fornecidos ou dos serviços prestados, verificando-se que, para esta situação, também concorre o alheamento de alguns consumidores finais relativamente à exigência de recibo ou documento de quitação equivalente dos pagamentos efectuados aos prestadores daqueles bens e serviços. Para além do reforço dos meios inspectivos de acompanhamento das actividades dos operadores dos sectores assinalados, considera-se que uma das formas de prevenir a evasão fiscal neste domínio é a de incentivar os consumidores finais ao cumprimento da obrigação, que, de resto, sobre si impende, de exigir o adequado documento de quitação de todas as importâncias pagas. Para o efeito, é criada uma dedução à colecta do IRS de parte do IVA suportado nas despesas realizadas, e devidamente documentadas, com a aquisição dos referidos bens e serviços". Curiosamente, este benefício fiscal foi entretanto revogado pela Lei, n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que também aprovou o Orçamento de Estado para 2005.

Para ajudar a detectar a ocorrência de ilícitos fiscais também podem ser promovidas medidas preventivas de polícia fiscal. É o caso da realização de buscas nas sedes das empresas ou nos domicílios dos particulares (inspecção de livros de contabilidade, de declarações de rendimentos do trabalho e de outros documentos fiscalmente relevantes), a abertura de contentores de mercadorias e as apreensões de veículos nas alfândegas. Nesta sede, tratando-se de comportamentos passíveis da prática de crimes tributários cuja moldura penal seja abstractamente superior a três anos de prisão, assume particular pertinência a utilização de eficazes meios de obtenção de prova (sobretudo quando não é possível fazer prova por outra via), como é o caso das escutas telefónicas, ou o acesso e consulta de faxes, emails, ou simples interceptação de comunicações presenciais entre os agentes dos crimes, previsto nos artigos 187.º e seguintes do CPP. Estas interceptações permitem recolher dados fundamentais sobre os actos criminosos.

Igual importância assume a prova digital resultante da utilização da Internet (emails, programas de "chat" e telefonemas efectuados de um computador ligado à Internet para um telefone normal – vg. o serviço facultado pelo sítio <http://skype.com>, denominado skypeout), assim como a informação fornecida pelas instituições

financeiras de off-shore, onde regularmente o dinheiro resultante da evasão e da fraude fiscal é depositado com o objectivo de ser lavado.

Neste domínio, o Decreto-lei nº 93/2003, de 30 de Abril ⁶³, veio regular a forma, a extensão e os limites de cooperação entre a Polícia Judiciária, a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), no que diz respeito ao acesso e tratamento de informação de natureza tributária relevante para as acções de investigação criminal, inseridas no âmbito das respectivas competências.

O diploma prevê as condições de acesso mútuo às bases de dados das autoridades com competências de investigação no âmbito dos crimes tributários. Ao abrigo deste diploma, foi assinado um protocolo entre a Administração Tributária e a Polícia Judiciária, visando articular as formas concretas de cooperação e coordenação entre as partes, tanto ao nível operacional como à forma de acesso em tempo real à informação de natureza tributária e criminal pertinente, tendo em vista uma maior racionalidade e eficácia no combate à criminalidade tributária.

Esta cooperação abrange os crimes tributários cuja competência para a respectiva investigação seja da Polícia Judiciária⁶⁴, nomeadamente os de branqueamento de capitais que tenham subjacentes crimes tributários, e os crimes tributários cuja competência para os respectivos inquéritos se presuma legalmente delegada à DGCI e à DGAIEC. É dada prioridade aos actos criminosos ocorridas em sede de IRC, IRS, IVA, Impostos Especiais sobre o Consumo (IECS) e imposto automóvel (IA).

⁶³ Pode ler-se no preâmbulo deste decreto-lei: “A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003, concedeu ao Governo, no seu artigo 46.º, autorização para legislar em matéria de cooperação entre a Polícia Judiciária, a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo relativamente ao tratamento da informação de natureza tributária e criminal, tendo em vista estabelecer o acesso e análise, em tempo real, à informação pertinente. (...) integraram no âmbito da competência reservada de investigação criminal da Polícia Judiciária os crimes tributários de valor superior a € 500.000,00, que assumam especial complexidade, forma organizada ou carácter transnacional. Reconhece-se, deste modo, que a luta contra a criminalidade tributária é fundamental, não apenas para o saneamento das finanças públicas como também para a realização dos fins constitucionais da tributação em geral, particularmente a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, nela se devendo empenhar, de forma coordenada, todas as estruturas do Estado com competência legalmente deferida na matéria. (...) as características daquela criminalidade mais grave impõem, para o seu combate eficaz, o acesso oportuno e conjugado a diferentes fontes de informação, pelo que se procede através do presente diploma à regulamentação das condições de acesso recíproco às bases de dados das autoridades com competências de investigação no âmbito dos crimes tributários, que terá lugar no âmbito da Unidade de Informação Financeira da Polícia Judiciária. Para o efeito, serão instalados terminais informáticos de acesso às bases de dados das entidades envolvidas, a serem operados exclusivamente por funcionários credenciados das mesmas, que ficam sujeitos aos deveres decorrentes do segredo de justiça e do sigilo fiscal e profissional, fixando-se ainda regras de segurança técnica e física e a possibilidade de auditorias técnicas aos sistemas informáticos”.

⁶⁴ “A intervenção da Polícia Judiciária tem de ser sempre uma *ultima ratio*. O seu objecto só pode ser o crime organizado naquelas zonas em que a fraude fiscal se funde com o crime puro e simples, como são os casos das quadrilhas de contrabandistas e da corrupção na DGCI e nas Alfândegas” – José Luís Saldanha Sanches, obra citada, pág. 82.

A troca de informações ao abrigo do acesso às bases de dados processa-se através do Grupo Permanente de Ligação, sediado na Unidade de Informação Financeira da Polícia Judiciária (UIF). Para o efeito, existem terminais informáticos de acesso às bases de dados das entidades envolvidas, que são operados por funcionários credenciados, que ficam sujeitos aos deveres decorrentes do segredo de justiça e do sigilo fiscal e profissional. São também fixadas as regras de tramitação das consultas e de segurança, estando igualmente previstas auditorias técnicas anuais sobre o acesso às bases de dados. O UIF é um Departamento Central da Polícia Judiciária, instalado desde Junho de 2003, que tem como objectivo exclusivo a recolha, centralização, tratamento e difusão nacionais de toda a informação relativa ao branqueamento de capitais e à criminalidade tributária (visa o aperfeiçoamento do combate ao branqueamento de capitais e à criminalidade tributária). Este departamento central resultou do processo legislativo que provocou as alterações introduzidas na Lei de Organização da Investigação Criminal (LOIC) e na Lei Orgânica da Polícia Judiciária (LOPJ), respectivamente, Lei n.º 21/2000, de 10 de Agosto e Decreto-Lei n.º 275-A/2000, de 9 de Novembro, nomeadamente tendo em conta as competências atribuídas à Polícia Judiciária em sede de investigação dos crimes tributários de valor superior a 500.000,00 € que revistam especial complexidade, forma organizada ou carácter transnacional.

Anteriormente ainda, o Decreto-Lei n.º 476/99, de 9 de Novembro, redefiniu o estatuto jurídico da Unidade de Coordenação da Luta contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira (UCLEFA). Pode ler-se do preâmbulo deste diploma que: *“a criação desta Unidade, inserida nas preocupações fixadas pelo XIII Governo Constitucional de melhorar os sistemas de inspecção fiscal e aduaneira e destes com outras entidades internas ou externas, tendo em conta a especificidade da matéria tributária e contabilística, foi vocacionada, especialmente, para a luta contra o crime fiscal e aduaneiro, em particular o crime organizado, nacional e internacional (...) impunha-se a criação de uma estrutura que reforçasse a cooperação e aprofundasse a conjugação de meios operacionais e de informação entre as diversas entidades com competências na prevenção e na repressão da evasão e da fraude de âmbito tributário”*.

A UCLEFA é um órgão consultivo e participativo, integrado no Conselho Superior de Finanças, que tem como objectivos fundamentais a cooperação multilateral institucionalizada e o desenvolvimento de acções coordenadas visando a luta contra

a evasão e a fraude de âmbito tributário, nomeadamente fiscal, aduaneira e da segurança social. As suas atribuições são, nomeadamente, promover uma eficaz colaboração e articulação entre os diferentes organismos e entidades, cujas actividades se inscrevem no âmbito da prevenção e repressão da evasão e da fraude tributárias; cooperar com outros organismos e entidades, nacionais e internacionais, no combate à fraude noutros domínios, nomeadamente nas áreas económica e financeira; promover a recolha, a centralização, o tratamento e a difusão da informação relativa a tipologias de fraude tributária; promover a identificação de áreas de risco no domínio do sistema tributário, em colaboração com as entidades competentes; impulsionar a elaboração de programas de acção visando as áreas de risco definidas; coordenar a execução dos programas de acção, proceder à avaliação dos resultados obtidos e propor as medidas correctivas que se revelem necessárias; assegurar, directamente com o Conselho Nacional de Fiscalidade, as funções de órgão consultivo e participativo do Conselho Superior de Finanças, designadamente através da elaboração de recomendações visando uma melhoria de eficácia da legislação fiscal e aduaneira, da organização e do funcionamento dos serviços; apoiar as autoridades judiciais e os serviços de polícia que se confrontam com as infracções de âmbito tributário; estabelecer contactos com organismos de luta antifraude da Comissão Europeia e de outros Estados membros com o objectivo, designadamente, de assegurar uma eficaz protecção dos interesses financeiros nacionais e da União Europeia e exercer outras funções consultivas de que seja incumbida (art. 2.º).

Os assuntos relacionados com as atribuições da UCLEFA têm natureza confidencial, salvo decisão do presidente da UCLEFA ou deliberação da comissão executiva. Os membros dos seus órgãos os demais funcionários e pessoas que neles venham a desempenhar funções encontram-se obrigados ao dever de sigilo (art. 11).

3.2 Alargamento de conceitos jurídicos do direito comum, métodos indirectos e cláusulas antiabuso

Os códigos fiscais têm normas de incidência⁶⁵ que procuram limitar os comportamentos evasivos, ainda que lícitos (elisivos), dos contribuintes, utilizando para o efeito conceitos jurídicos com um sentido mais abrangente do que o que normalmente têm, por forma a abrangerem realidades económicas mais vastas⁶⁶.

No acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) proferido em 28/05/2003 (recurso n.º 1968/02), no qual estava em causa saber se numa determinada situação tinha havido lugar, ou não, a transmissão a título gratuito e para efeitos fiscais de determinadas fracções autónomas, tendo em vista a liquidação de imposto sobre sucessões e doações, foi decidido que o que interessa para o direito fiscal é a transferência real e efectiva dos bens e não a transferência jurídica dos bens do direito civil. Ali se disse que para efeitos de transmissão *“O próprio art. 90.º do Código (anterior Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41 969, de 24 de Novembro de 1958) basta-se com a mudança nos possuidores dos bens, sendo desnecessária a mudança nos donos dos bens”*.

A lei fiscal atribui também competência à administração tributária para, em determinadas situações, recorrer à utilização de métodos indirectos para calcular a matéria colectável^{67 68}, não só ao nível dos impostos sobre o rendimento, mas também, por exemplo, no caso do imposto de selo (art. 9.º, n.º 2 do CIS).

⁶⁵ O conceito de prédio para efeitos do art. 2.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, é mais abrangente do que o conceito civilístico do n.º 2 do art. 202.º do Código Civil. A noção de lucro para efeitos da tributação das empresas é também bastante alargado – art. 17.º do CIRC. A noção de transmissão é utilizada no direito fiscal de forma mais abrangente do que é considerada em termos jurídicos, para assim tornar tributáveis um maior leque de operações. Dispõe o art. 2.º do CIS: *“1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial. 2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios. 3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano. 4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*.

⁶⁷ Arts. 81.º e segs. da LGT. *“A avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributários a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”* (art. 83.º, n.º 2). *“1 - A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa. 2 - À avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa”* (art. 83.º). *“A avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de: a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei; b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto; c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei. d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco. f) Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação”*. (art. 87.º).

Todavia, a decisão da tributação pelos métodos indirectos tem que especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável, descrever o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica (ainda não publicados), fazer a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considera manifestações de fortuna relevantes, indicar a sequência de prejuízos fiscais relevantes ou indicar a existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação. Em qualquer dos casos, recorrendo aos métodos indirectos de tributação, a administração tributária tem que dizer quais foram os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável⁶⁹ (art. 77.º, n.º 4 da LGT). O ónus da prova da verificação dos pressupostos da aplicação dos métodos indirectos cabe à própria administração tributária (cfr. artigos n.ºs 74.º, n.º 3 e 77.º, n.º 4 da LGT).

⁶⁸ No combate à fraude e evasão fiscal é fundamental o controlo das variações patrimoniais (art. 75.º, d) da LGT). Neste sentido, está previsto o recurso à avaliação indirecta da matéria colectável, em determinadas situações em que o contribuinte evidencie sinais exteriores de riqueza. A este propósito dispõe o art. 89.º-A da LGT: “1 - Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela. 2 - Na aplicação da tabela prevista no n.º 4 tomam-se em consideração: a) Os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar; b) Os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo. c) Os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar. 3 - Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do artigo 87.º, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados. 4 - Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte: Manifestações de fortuna - Rendimento padrão; 1. Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000 - 20% do valor de aquisição; 2. Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10.000 - 50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes; 3. Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000 - Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes; 4. Aeronaves de Turismo - Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes. 5. Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50.000 - 50% do valor anual. 5 - No caso da alínea f) do artigo 87.º, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação. 6- A decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo é da exclusiva competência do director-geral dos Impostos, ou seu substituto legal, sem possibilidade de delegação. 7- Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes. 8- Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário. 9- Para a aplicação dos n.ºs 3 a 4 da tabela, atende-se ao valor médio de mercado, considerando, sempre que exista, o indicado pelas associações dos sectores em causa”.

⁶⁹ O art. 88.º da LGT descrimina as anomalias e incorrecções que podem inviabilizar o apuramento da matéria colectável e levar à impossibilidade da sua comprovação e quantificação directa e exacta, como por exemplo a inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade.

Conforme referido supra, a Lei Geral Tributária tem uma cláusula geral antiabuso⁷⁰ (em sentido amplo, pode ser entendida como uma norma em que existe uma restrição a um direito do contribuinte) que se destina a evitar os actos de planeamento fiscal abusivo dos contribuintes. Os códigos fiscais utilizam também fórmulas jurídicas denominadas de normas antiabuso especiais^{72 73} - *special anti-abuse rules (SAAR'S)*⁷⁴. Estas cláusulas operam através do recurso a presunções⁷⁵

⁷⁰ O art. 38.º, n.º 2, da LGT estabelece uma cláusula geral antiabuso com a seguinte redacção: “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

⁷¹ “A classificação de uma norma como “norma anti-abuso” dentro do conjunto das normas que compõe o ordenamento jurídico-tributário e a sua delimitação em relação a outras normas não é fácil. (...) No centro deste conjunto temos a cláusula geral anti-abuso que permite à Administração fiscal, caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi utilizada apenas para obter uma redução inaceitável da carga fiscal – inaceitável por se realizar contra uma intenção contrária e claramente expressa pelo legislador fiscal – anular os efeitos fiscais desse negócio jurídico. (...) Hoje prevista pelo art. 38º da LGT e que tem como eixo metodológico a fraude à lei em matéria fiscal: e por isso se pode considerar como uma projecção fiscal da teoria do negócio indirecto. No sentido de um negócio feito com uma finalidade especial que o desvia da forma que mais facilmente se adaptaria à sua intenção práctico-económica, criado por um especialista e que assume, no Direito Fiscal, o objectivo único de redução da dívida fiscal (...) entender como normas anti-abuso, num sentido amplo, todas aquelas normas que vêm colocar limites a uma decisão privada que constituiria, em princípio, o livre exercício de um direito integrando a autonomia privada (...)” - José Luís Saldanha Sanches, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>.

⁷² O art.º 59.º, n.º 1 do CIRC, sob a epígrafe pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, dispõe que: “Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”. O art.º 2 da tabela geral do imposto de selo considera que existe facto tributário sujeito a imposto mesmo nos casos em que apenas existe promessa de contrato de arrendamento, desde que tenha havido entrega do imóvel ao promitente-arrendatário. É a seguinte a redacção: “Arrendamento e subarrendamento, incluindo as alterações que envolvam aumento de renda operado pela revisão de cláusulas contratuais e a promessa quando seguida da disponibilização do bem locado ao locatário - sobre a renda ou seu aumento convencional, correspondentes a um mês ou, tratando-se de arrendamentos por períodos inferiores a um mês, sem possibilidade de renovação ou prorrogação, sobre o valor da renda ou do aumento estipulado para o período da sua duração”. O art.º 61.º, n.º1, do CIRC, sob a epígrafe subcapitalização, contém também uma cláusula especial anti-abuso, do seguinte teor: “Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade não residente em território português com a qual existam relações especiais, nos termos definidos no nº 4 do artigo 58º, com as devidas adaptações, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável”. É ainda o caso dos acréscimos patrimoniais não justificados, previsto no art. 9.º, n.º 1, d) e arts 10.º, n.º 3, a) e 16.º, n.º 3 todos do CIRS. Vide ainda art. n.ºs 23.º, n.º 5, al a), b), c) e n.º 7 e art. 51.º, n.º 2 do CIRC; arts. 112.º, n.º 3 do CIMI; art. 2.º, n.º 2, al. a) e c) do CIMT.

⁷³ Mas à medida que novas normas antiabuso especiais são criadas, vai-se também refinando o movimento criativo de contribuintes, procurando novas formas, não previstas na lei, de evitar o pagamento dos tributos, o que torna infundável a actividade do legislador.

⁷⁴ “(...)ao lado dessa cláusula geral encontramos normas específicas com o mesmo objectivo: como a alínea b) do nº 2 do art. 75º do Código do IRC exigindo para o reconhecimento de menos-valias provenientes de liquidações a detenção na mão dos sócios das partes sociais da sociedade liquidada pelo menos durante três anos(...) (...) Ou de forma menos nítida as limitações que a lei coloca nas vastas zonas em que o exercício do direito da empresa de definir uma política para a fixação de preços de transferência com outras empresas, utilizar entidades situadas em zonas de baixa fiscalidade, definir a relação entre capital próprio e capital alheio, realizar provisões e amortizações pode conduzir a decisões principalmente influenciadas pela intenção de reduzir o lucro tributável (...) temos por isso as normas dos artigos 58º, 59º e 60º do Código do IRC ou, em termos mais gerais os princípios especiais que impõe a correcção do balanço comercial para dar origem ao balanço fiscal: porque embora haja um preço que é o objectivamente correcto e um nível de provisões que é o imposto pelo princípio da prudência há uma margem inescapável de discricionariedade privada ” - José Luís Saldanha Sanches, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>.

⁷⁵ “Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido” (art. 349.º do Código Civil). Por exemplo, o art 6.º do CIRS, sob a epígrafe presunções relativo a rendimentos da categoria E, dispõe: “1 -

e ficções legais⁷⁶ e têm como objectivo principal reprimir a fraude e o abuso do direito de utilização de certas fórmulas evasivas, desta forma impedindo o contorno pelo contribuinte das normas de incidência.

Através do estabelecimento de presunções, o legislador procura trazer para o seio dos factos tributários as formas elisivas mais utilizadas pelos contribuintes. Recorrendo às regras da experiência, o legislador procura sujeitar ao regime de um determinado facto tributável, outros factos regularmente utilizados para escapar a tal imposição⁷⁷.

Há casos em que o legislador expressamente exclui a aplicação do regime fiscal mais favorável, quando se conclui que as operações destinadas a dele beneficiar tiveram objectivos fiscais evasivos⁷⁸

Mas a eficácia de todas estas medidas antiabuso está dependente da detecção, em tempo útil, pelas autoridades fiscalizadoras competentes (notários, conservadores e funcionários da administração tributária), dos comportamentos

Presume-se que as letras e livranças resultam de contratos de mútuo quando não provenham de transacções comerciais, entendendo-se que assim sucede quando o credor originário não for comerciante. 2 - Presume-se que os mútuos e as aberturas de crédito referidos na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior são remunerados, entendendo-se que o juro começa a vencer-se nos mútuos a partir da data do contrato e nas aberturas de crédito desde a data da sua utilização. 3 - Até prova em contrário, presumem-se mutuados os capitais entregues em depósito não incluídos na alínea b) do n.º 2 do artigo anterior e cuja restituição seja garantida por qualquer forma. 4 - Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros. 5 - As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos". Ainda o art. 40.º, n.º 1 do CIRS, que dispõe que: "Presume-se que os mútuos e aberturas de crédito referidos no n.º 2 do artigo 6.º são remunerados à taxa de juro legal, se outra mais elevada não constar do título constitutivo ou não houver sido declarada".

⁷⁶ É o caso do regime da transparência fiscal previsto no art. 6.º do CIRC, segundo o qual, os lucros apurados às pessoas colectivas em sede de IRC, são imputados aos seus sócios. Diz o n.º 1 daquele artigo: "É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros: a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial; b) Sociedades de profissionais; c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público". Com este regime o legislador também pretende evitar a dupla tributação.

⁷⁷ "As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário" (art. 73.º da LGT). O interessado em elidir a presunção, pode fazê-lo através do procedimento previsto no art. 64.º do CPPT, que dispõe: "1 - O interessado que pretender ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de acto tributário que nela se basear, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio. 2 - O procedimento previsto no número anterior será instaurado no órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, mediante petição do contribuinte dirigida àquele órgão, acompanhada dos meios de prova admitidos nas leis tributárias. 3 - A petição considera-se tacitamente deferida se não lhe for dada qualquer resposta no prazo de seis meses, salvo quando a falta desta for imputável ao contribuinte. 4 - Caso já tenham terminado os prazos gerais de reclamação ou de impugnação judicial do acto tributário, a decisão do procedimento previsto no presente artigo apenas produz efeitos para o futuro".

⁷⁸ Quanto ao regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais, dispõe o art. 67.º, n.º 10 do CIRC que: "O regime especial estabelecido não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a evasão fiscal, o que pode considerar-se verificado, nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das actividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto".

evasivos e dependente está, também, das denúncias dos cidadãos sobre factos evasivos de que tomem conhecimento. É que a aplicação das normas antiabuso obedece a um procedimento próprio, previsto no Código de Procedimento e de Processo Tributário⁷⁹, que tem que ser obrigatoriamente aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições antiabuso. A aplicação das disposições antiabuso tem também que ser prévia e obrigatoriamente autorizada pelo dirigente máximo do serviço.

É óbvio que a cláusula geral antiabuso e as normas antiabuso especiais não podem ser concorrentes em relação a uma mesma situação de facto. Assim, se uma norma especial antiabuso afasta uma determinada situação do campo da elisão fiscal, tendo tal situação sido prevista pelo legislador, isso significa que não poderá aplicar-se a essa mesma situação a cláusula geral antiabuso.

3.3 Levantamento do sigilo bancário

A permissão do acesso pela administração tributária às contas bancárias⁸⁰ dos contribuintes, através do levantamento do segredo bancário, é igualmente uma medida fundamental para ajudar à detecção de situações de evasão e sobretudo de fraude tributária⁸¹. Como refere Saldanha Sanches em, O Roc, Revisores &

⁷⁹ Art. 63.º do CPPT: “1 - A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio. 2 - Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos. 3 - O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições antiabuso. 4 - A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei. 5 - O direito de audição será exercido no prazo de 30 dias após a notificação, por carta registada, do contribuinte, para esse efeito. 6 - No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar as provas que entender pertinentes. 7 - A aplicação das disposições antiabuso será prévia e obrigatoriamente autorizada, após a observância do disposto nos números anteriores, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. 8 - As disposições não serão aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de seis meses. 9 - Salvo quando de outro modo resulte da lei, a fundamentação da decisão referida no n.º 7 conterá: a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica; b) A indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do acto tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou acto de substância económica equivalente; c) A descrição dos negócios ou actos de substância económica equivalente aos efectivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam. 10 - A autorização referida no n.º 7 do presente artigo é passível de recurso contencioso autónomo”.

⁸⁰ “O controlo rotineiro das contas bancárias como sucede geralmente nos países com menos grau de fraude fiscal é apenas um dos elementos – ainda que um dos principais elementos - da construção dos sistemas de informação onde assenta o controlo da fraude fiscal” - José Luís Saldanha Sanches, O Roc, Revisores & Empresas, Julho/Setembro de 2000

⁸¹ “Em França, desde há décadas que está prevista a chamada “vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble” (art.º L 12 do “Livre des Procédures Fiscales”), nos termos da qual a administração fiscal procede ao exame da coerência entre, por um lado, os rendimentos declarados e, por outro, a situação patrimonial, a situação de tesouraria e os elementos do “train de vie” dos membros do agregado familiar, para o que pode pedir elementos quer ao contribuinte quer a terceiros. Isso leva ao estabelecimento de um “balance de trésorerie (ou d'enrichissement)” e, na falta de esclarecimento por parte do

Empresas, Julho/Agosto de 2000, genericamente pode dizer-se que: “Se a Administração fiscal tiver acesso às contas dos contribuintes o maior perigo para este é que sejam detectados rendimentos não declarados: o que dificilmente poderá ser considerado com um interesse digno de tutela jurídica. Mas vamos comparar os danos causados ao contribuinte pela exposição indevida de uma conta bancária à curiosidade pública com os danos que podem resultar do exercício do poder de não aceitar uma declaração de rendimento”.

É óbvio que existem aqui dois interesses conflitantes, por um lado, o interesse público do Estado em exercer o "jus puniendi" que, para o efeito, necessita de informações das instituições de crédito sobre as contas do cliente onde eventualmente foram depositados montantes provenientes de condutas que integram crimes de fraude fiscal. Por outro lado, há também um justificado interesse em estabelecer um clima de confiança na banca que exige que não sejam divulgadas informações respeitantes à situação económica e às relações privadas de natureza patrimonial ou outra, respeitantes aos clientes das instituições de crédito.

O bem jurídico tutelado pela protecção do segredo bancário é, antes do mais, o da confiança dos clientes na banca (na descrição dos titulares dos órgãos e funcionários das instituições de crédito relativamente às informações que podem obter através do relacionamento entre os clientes e a banca). Contudo, tem-se entendido que o interesse social em que seja combatido o crime e punidos os seus agentes deve prevalecer sobre o interesse protegido pelo sigilo bancário.

O segredo bancário constitui um verdadeiro sigilo profissional cuja violação é punida pelo artigo 195.º do Código Penal (CP)⁸², mas o artigo 36.º do mesmo diploma legal também diz que não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres ou de ordens legítimas da autoridade, satisfizer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar.

O art. 78º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto Lei n.º 298/92, de 31/12, estipula que os membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das instituições de crédito, os seus

contribuinte, a inclusão no rendimento tributável do que a doutrina denomina de "enrichissement inexplicé" – Freitas Pereira, publicação citada.

⁸² “Quem, sem consentimento, revelar segredo alheio de que tenha tomado conhecimento em razão do seu estado, ofício, emprego, profissão ou arte é punido com pena de prisão até 1 ano ou com pena de multa até 240 dias”. (art. 195.º do CP).

empregados, mandatários, ou outras pessoas que lhes prestem serviço, a título permanente ou ocasional, não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição, ou às relações desta com os seus clientes, cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções, ou da prestação dos seus serviços (estando, designadamente, sujeitos a segredo os nomes dos clientes, as contas de depósito e os seus movimentos e outras operações bancárias), excepto mediante a sua autorização expressa, transmitida à instituição bancária.

Fora dos casos referidos, os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo só podem ser revelados nos termos previstos na lei penal e de processo penal. Neste sentido, dispõe o artigo 135º do Código de Processo penal (CPP)⁸³ que os membros de instituições de crédito podem escusar-se a depor sobre factos abrangidos pelo segredo profissional (n.º 1) mas, havendo fundadas dúvidas sobre a legitimidade da escusa, se a autoridade judiciária concluir pela ilegitimidade desta, pode ordenar ou requerer ao tribunal a prestação do depoimento (n.º 2). O tribunal superior àquele onde o incidente se tiver suscitado pode decidir da prestação do testemunho com quebra do segredo profissional, sempre que esta se mostre justificada face às normas e princípios aplicáveis da lei penal, nomeadamente face ao princípio da prevalência do interesse preponderante (n.º 3).

O art. 182º, n.º 2, do CPP, por sua vez, dispõe que se a recusa de apresentar à autoridade judiciária documentos ou quaisquer outros objectos se fundar em segredo profissional e havendo justificadas dúvidas sobre a legitimidade da escusa, a autoridade judiciária perante a qual o incidente se tiver suscitado procede às averiguações necessárias.

Assim, o acesso por parte da administração à informação protegida pelo sigilo bancário depende de autorização judicial, excepto nos casos em que a lei admite

⁸³ Deflui do artigo 135.º do Código de Processo Penal, sob a epígrafe segredo profissional: “1 - Os ministros de religião ou confissão religiosa, os advogados, os médicos, os jornalistas, os membros de instituições de crédito e as demais pessoas a quem a lei permitir ou impuser que guardem segredo profissional podem escusar-se a depor sobre os factos abrangidos por aquele segredo. 2 - Havendo dúvidas fundadas sobre a legitimidade da escusa, a autoridade judiciária perante a qual o incidente se tiver suscitado procede às averiguações necessárias. Se, após estas, concluir pela ilegitimidade da escusa, ordena, ou requer ao tribunal que ordene, a prestação do depoimento. 3 - O tribunal superior àquele onde o incidente se tiver suscitado, ou, no caso de o incidente se ter suscitado perante o Supremo Tribunal de Justiça, o plenário das secções criminais, pode decidir da prestação de testemunho com quebra do segredo profissional sempre que esta se mostre justificada face às normas e princípios aplicáveis da lei penal, nomeadamente face ao princípio da prevalência do interesse preponderante. A intervenção é suscitada pelo juiz, oficiosamente ou a requerimento. 4 - O disposto no número anterior não se aplica ao segredo religioso. 5 - Nos casos previstos nos n.ºs 2 e 3, a decisão da autoridade judiciária ou do tribunal é tomada ouvido o organismo representativo da profissão relacionada com o segredo profissional em causa, nos termos e com os efeitos previstos na legislação que a esse organismo seja aplicável”.

expressamente a sua derrogação pela própria administração⁸⁴, sem dependência daquela autorização⁸⁵. No caso da referida autorização não ter sido concedida à administração tributária⁸⁶, o contribuinte pode naturalmente recusar-se a cooperar com ela no acesso aos seus registos bancários.

Em todo o caso, os bancos e as sociedades financeiras devem informar a administração tributária das transferências de fundos transfronteiriças efectuadas pelos seus clientes e têm a obrigação de fornecer ao Fisco, quando lhes for solicitado, mas sempre sem identificarem os titulares, o valor dos pagamentos com cartões de crédito e de débito, efectuados por seu intermédio a sujeitos passivos que auferiram rendimentos da categoria B de IRS e de IRC⁸⁷.

A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos e sem a sua audição prévia, quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária e quando existam factos concretamente identificados que indiquem a falta de veracidade do declarado pelo contribuinte. Nestas situações, o eventual recurso da decisão de acesso a interpor pelo contribuinte terá efeito meramente devolutivo.

Quando o contribuinte se recuse a exhibir ou a autorizar a consulta de documentos bancários de suporte de registos contabilísticos e de documentos bancários relacionados com a atribuição de benefícios fiscais⁸⁸ ou relativos a regimes fiscais

⁸⁴ Artigo 146.º-A do CPPT (Processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário) “1. O processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário aplica-se às situações legalmente previstas de acesso da administração tributária à informação bancária para fins fiscais. 2. O processo especial previsto no número anterior reveste as seguintes formas: a) Recurso interposto pelo contribuinte; b) Pedido de autorização da administração tributária”.

⁸⁵ Art. 63.º, n.º 2, da LGT: “O acesso à informação protegida pelo sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável, excepto nos casos em que a lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária sem dependência daquela autorização”.

⁸⁶ Art. 63.º, n.º 4, b), da LGT: “A falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 (Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes) só será legítima quando as mesmas impliquem: b) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, salvos os casos de consentimento do titular ou de derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária legalmente admitidos”

⁸⁷ Dispõe o art. 124.º do CIRS, sob a epígrafe operações com instrumentos financeiros, que: “As instituições de crédito e sociedades financeiras devem comunicar à Direcção-Geral dos Impostos, até 30 de Junho de cada ano, relativamente a cada sujeito passivo, através de modelo oficial: a) As operações efectuadas com a sua intervenção, relativamente a valores mobiliários e warrants autónomos; b) Os resultados apurados nas operações efectuadas com a sua intervenção relativamente a instrumentos financeiros derivados”.

⁸⁸ Dispõe o art. 14.º, n.º 4 da LGT que: “Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito”.

privilegiados⁸⁹, havendo necessidade de controlar os respectivos pressupostos e apenas para esse efeito, a administração fiscal também pode aceder directamente ao seu conteúdo. Todavia, nestes casos, sempre e só após a audição prévia do contribuinte. Desta decisão o contribuinte também pode recorrer com efeito meramente devolutivo.

A administração tributária poder ainda aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta e após a audição prévia do contribuinte, quando se verificar a impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso à avaliação indirecta, quando exista uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos e sem razão justificada, dos padrões de rendimento que permitam as manifestações de riqueza evidenciadas nos termos do artigo 89.º-A da LGT e ainda quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza. Todavia, nestas situações, o recurso a interpor pelo contribuinte da decisão de acesso tem efeito suspensivo.

Todas estas decisões da administração tributária têm que ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e são da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais. Quando o recurso interposto pelo contribuinte for provido, os elementos de prova entretanto obtidos pela administração não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte.

⁸⁹ A portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, veio estabelecer uma lista de 83 países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis. Diz-se no preâmbulo dessa portaria que: *“A luta contra a evasão e fraude internacionais passa também pela adopção de medidas defensivas, tradicionalmente designadas por medidas antiabuso, traduzidas em práticas restritivas no âmbito dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, benefícios fiscais e imposto do selo, que têm como alvo operações realizadas com entidades localizadas em países, territórios ou regiões qualificados como «paraísos fiscais» ou sujeitos a regimes de tributação privilegiada. Tendo em conta as dificuldades em definir «paraíso fiscal» ou «regime fiscal claramente mais favorável», o legislador nacional, na esteira das orientações seguidas por outros ordenamentos jurídico-fiscais, optou, nuns casos, por razões de segurança jurídica, pelo sistema de enumeração casuística e, noutros, por um sistema misto, estando, no entanto, ciente de que tais soluções obrigam a revisões periódicas dos países, territórios ou regiões que figuram na lista”.*

As entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas a todo o regime de acesso à informação bancária supra referida, contudo, o acesso da administração tributária à informação bancária relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, depende de autorização judicial expressa⁹⁰, é também da competência do Director-Geral dos Impostos, só pode ter lugar após audição do visado e deve ser fundamentada com a expressa menção dos motivos que a justifica (art. 63.º-B da LGT).

Para recorrer da decisão da administração tributária que determine o acesso directo à sua informação bancária, o contribuinte tem que justificar sumariamente as razões da sua discordância, em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1.ª instância da área do seu domicílio fiscal. A petição deve ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que tiver sido notificado da decisão, independentemente da lei atribuir à mesma efeito suspensivo ou devolutivo. A petição não obedece a formalidade especial, não necessita de ser subscrita por advogado e tem que ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, que deve ser exclusivamente documental. O Director-Geral dos Impostos ou o Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo são notificados para, querendo, deduzirem oposição no prazo de 10 dias, que deve ser acompanhada dos elementos de prova (art. 146.º-B do CPPT).

A este propósito é bem elucidativo o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte⁹¹ (ACTCAN) de 4/11/2004 (proc. n.º 00353/04), publicado em <http://www.dgsi.pt>, onde se decidiu que: *“face à presunção de veracidade das declarações do contribuinte (art. 75º da LGT) cabe à administração tributária (AT) o ónus de prova desses pressupostos”⁹², pela demonstração ou da existência de*

⁹⁰ Artigo 146.º-C do CPPT (Tramitação do pedido de autorização da administração tributária) *“1. Quando a administração tributária pretenda aceder à informação bancária referente a familiares do contribuinte ou de terceiros com ele relacionados, pode requerer ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio fiscal do visado a respectiva autorização. 2. O pedido de autorização não obedece a formalidade especial e deve ser acompanhado pelos respectivos elementos de prova. 3. O visado é notificado para, querendo, deduzir oposição no prazo de 10 dias, a qual deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova”.*

⁹¹ No mesmo sentido decidiram os ACTCAN de 22/02/2005 e 3/03/2005, que se encontram publicados no mesmo sítio – <http://www.dgsi.pt>.

⁹² Art. 74.º da LGT: *“1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, excepto nas situações de não sujeição, em que recai sempre sobre os contribuintes. 2 - Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária. 3 - Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação”.* De acordo com notícia da agência lusa de 12/05/2005, o Governo aprovou uma proposta de lei que volta a colocar o ónus da prova nas situações de não sujeição a imposto do lado da administração tributária.

indícios da prática de crime doloso em matéria tributária ou da existência de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, não podendo, por isso, a actuação da AT assentar em meras suspeitas ou suposições.

Com efeito, cabe à AT o ónus da prova da existência dos factos de que depende legalmente que ela possa agir em certo sentido, pois que se trata de factos constitutivos do direito a agir, cuja existência é demandada pelo princípio da legalidade administrativa, de acordo com o qual, brevitatis causa, a administração só pode agir se isso estiver previsto na lei e nada poderá fazer contra a lei. Razão porque lhe compete a prova de que se verificam os factos que integrem o fundamento previsto na lei para que possa derrogar a regra geral do sigilo bancário, o que está de acordo com a regra geral contida no art.º 342º do Código Civil, segundo a qual quem invoca um direito tem o ónus de prova dos respectivos factos constitutivos. Por isso, a lei impõe à AT um especial dever de fundamentação, impondo-lhe a “expressa menção dos motivos concretos” que suportam e justificam o acto, por forma a que o Tribunal possa ajuizar se ela enunciou factos objectivos e concretos, verificados, donde possa concluir-se pela existência de indícios da prática de crime doloso ou de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, dos quais depende a quebra do sigilo bancário. Não é suficiente, por isso, que a administração diga que existem indícios da prática de crime doloso ou da falta de veracidade do declarado. É sobretudo necessário que aponte os elementos em que apoia a sua conclusão, de modo a que a esta possa ser objectivamente apreciada e controlada, para que o tribunal possa ajuizar sobre se o juízo administrativo se deve ter por objectiva e materialmente fundamentado. Se não conseguir fazer a prova da realidade dos elementos em que apoiou o seu juízo ou se esses elementos se mostram insuficientes ou inaptos para suportar tal juízo, a questão relativa à legalidade do seu agir terá que ser resolvida contra ela, uma vez que tem de ser ela a suportar a desvantagem de não ter cumprido o ónus de prova que sobre si impendia, de não ter convencido o tribunal quanto à verificação dos pressupostos que lhe permitiam agir (...”).

A alegada circunstância de «o valor declarado pelo sujeito passivo para efeitos da liquidação do Imposto Municipal de Sisa parece ser manifestamente inferior ao valor real, face à tipologia do imóvel e valor do mercado» é claramente conclusiva e

destituída de suporte factual apto a convencer sobre a adequação e correcção desse juízo sobre a simulação de preço na escritura de compra e venda celebrada pelos ora recorridos. Uma vez que a AT não especificou a tipologia do imóvel, a qualidade dos materiais e dos acabamentos, a sua concreta localização, a sua orientação solar, o valor de mercado para esse tipo de construção e, designadamente, o preço de venda das restantes fracções do mesmo edifício, não se pode extrair qualquer conclusão consistente sobre a existência de “indícios da prática de crime doloso” por celebração de negócio simulado - tipificado no art. 103º do RGIT como crime de fraude fiscal. A falta desses elementos impede ainda que se dêem por apurados “factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”, pois que só podem relevar os elementos factuais que pela sua solidez e consistência traduzam uma séria e intensa probabilidade de que a declaração do contribuinte não corresponde à verdade (sabido que gravemente significa, à luz do Dicionário da Língua Portuguesa, “pesado”, “sério”, “importante”, “intenso”). Daí a total irrelevância da afirmação constante da fundamentação do acto recorrido no sentido de que “parece” que o valor declarado é inferior ao valor real, pois que neste âmbito não se podem admitir juízos subjectivos ou conjecturas. De todo o modo, ficou provado (sem que tivesse sido questionado pela recorrente) que o preço declarado pelos ora recorridos aferido por metro² é mais elevado que o declarado pela compra, no mesmo ano, das fracções A e D do mesmo edifício, matéria que é por si, e na ausência de outros dados sobre o valor de mercado do imóvel, susceptível de abalar ou destruir aquele pretenso indício da prática de crime de fraude fiscal ou de falta de veracidade do declarado. (...). Resta como elemento indiciador da prática de crime de fraude por simulação de preço visando o pagamento de uma menor prestação tributária, ou de falta de veracidade do declarado, a circunstância de existir, para além do empréstimo de 79.800 € (igual ao valor de aquisição do imóvel constante da escritura) um outro empréstimo de 29.900 €, garantido pelo mesmo imóvel. Porém, tal facto-índice não detém a necessária aptidão para convencer sobre a adequação do juízo efectuado pela AT, pois que não tem a suficiente solidez para suportar um juízo de elevada probabilidade de que a declaração do contribuinte não corresponde à verdade, sabido como é, pelas regras da experiência comum, que não raras vezes os cidadãos que recorrem ao crédito bancário para aquisição de habitação aproveitam para efectuar, ao abrigo das mesmas condições e garantias desse crédito, um outro empréstimo destinado ao

pagamento de despesas pessoais diversas, designadamente com o equipamento da habitação. (...) a AT não pode ancorar-se em conjecturas, tendo antes de alegar e demonstrar elementos factuais suficientemente sólidos para persuadir sobre a grave ou intensa probabilidade de que a declaração do contribuinte não corresponde à verdade (posto que, nestes casos, a conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova, mas que tal juízo tem de ter a suficiente consistência e aptidão para criar a certeza sobre a verificação dos pressupostos previstos no art. 63º-B nº 2 al. c) da LGT). Na falta de prova da verificação desses pressupostos, não pode manter-se a decisão do DGI que autorizou o acesso da AT à documentação bancária(...).”

Tendo em vista maior celeridade na identificação das contas bancárias dos contribuintes e clareza quanto à proveniência do rendimento, o novo artigo 63.º-C da LGT (introduzido pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro) dispõe que os sujeitos passivos de IRC e os sujeitos passivos de IRS que disponham de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser exclusivamente movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida. Devem também ser efectuados através dessa conta todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos. Por outro lado, os pagamentos respeitantes a facturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a 20 vezes a retribuição mensal mínima devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respectivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

3.4 Acesso à informação privilegiada de certas classes de profissionais

Outra medida fundamental, mas polémica, no combate à evasão e à fraude fiscal, é a possibilidade da administração fiscal ter acesso a informação privilegiada de que são portadoras determinadas classes de profissionais, como os Técnicos Oficiais de Contas (TOCS), Revisores Oficiais de Contas (ROCS), consultores e gestores fiscais, contabilistas e advogados.

A possibilidade de se estabelecer que, nos casos em que haja conhecimento por parte daqueles profissionais da existência de indícios ou da prática efectiva de actos ou negócios de evasão ou de fraude fiscal praticados pelos seus clientes, seja

obrigatória a sua denuncia às autoridades legalmente incumbidas para a sua investigação, é dificultada pelo segredo profissional a que estão vinculados os titulares dessas profissões (ponto 3.3 supra). O próprio estatuto deontológico que vincula alguns desses profissionais impede-os de violarem esse segredo⁹³. Todavia, no estrito interesse do Fisco, é necessário chamá-los cada vez mais à colaboração com a administração tributária.

A Lei n.º 11/2004, de 27 de Março, que transpõe a directiva n.º 2001/97/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 4 de Dezembro (que por sua vez alterou a Directiva n.º 91/308/CEE, do Conselho, de 10 de Junho), relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais, veio consagrar um regime jurídico de prevenção e repressão do branqueamento de vantagens de proveniência ilícita, como por exemplo o dinheiro proveniente dos fenómenos de evasão e de fraude fiscal.

O referido diploma estabelece que certas entidades e pessoas, como as instituições financeiras, sociedades, concessionários de exploração de jogo em casinos, comerciantes de bens de elevado valor unitário, revisores oficiais de contas, técnicos oficiais de contas e auditores externos, notários, conservadores de registos, advogados, solicitadores e outros profissionais independentes, que intervenham ou assistam, por conta de um cliente, entre outras, a operações de compra e venda de bens imóveis, estabelecimentos comerciais, participações sociais, gestão de fundos, valores mobiliários ou outros activos pertencentes aos clientes, de abertura e gestão de contas bancárias, de poupança e de valores mobiliários, de criação, exploração ou gestão de empresas e alienação e aquisição de direitos sobre praticantes de actividades desportivas profissionais (art.20.º), fiquem sujeitos aos deveres de exigir a identificação, recusar a realização de operações, conservar documentos, de

⁹³ O Estatuto da Ordem dos Advogados, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 84/84, de 16 de Março, dispõe no seu art. 81, sob a epígrafe segredo profissional que: "O advogado é obrigado a segredo profissional no que respeita: a) A factos referentes a assuntos profissionais que lhe tenham sido revelados pelo cliente ou por sua ordem ou conhecimento no exercício da profissão; b) A factos que, por virtude de cargo desempenhado na Ordem dos Advogados, qualquer colega, obrigado quanto aos mesmos factos ao segredo profissional, lhe tenha comunicado; c) A factos comunicados por co-autor, co-réu ou co-interessado do cliente ou pelo respectivo representante; d) A factos de que a parte contrária do cliente ou respectivos representantes lhe tenham dado conhecimento durante negociações para acordo amigável e que sejam relativos à pendência. 2. A obrigação do segredo profissional existe quer o serviço solicitado ou cometido ao advogado envolva ou não representação judicial ou extrajudicial, quer deva ou não ser remunerado, quer o advogado haja ou não chegado a aceitar e a desempenhar a representação ou serviço, o mesmo acontecendo para todos os advogados que directa ou indirectamente, tenham qualquer intervenção no serviço. 3. O segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, directa ou indirectamente, com os factos sujeitos a sigilo. 4. Cessa a obrigação de segredo profissional em tudo quanto seja absolutamente necessário para a defesa da dignidade, direitos e interesses legítimos do próprio advogado ou do cliente ou seus representantes, mediante prévia autorização do presidente do conselho distrital respectivo, com recurso para o presidente da Ordem dos Advogados. 5. Não podem fazer prova em juízo as declarações feitas pelo advogado com violação de segredo profissional. 6. Sem prejuízo do disposto no n.º 4 o advogado pode manter o segredo profissional". E o art. 83.º, n.º 1, e) do mesmo diploma refere que: "Nas relações com o cliente constituem deveres do advogado guardar segredo profissional".

exame, de comunicação, de abstenção, de colaboração, de segredo, de criação de mecanismos de controlo e de formação (art.2.º), nos casos em que essas operações, qualquer que seja o seu valor, se revelem susceptíveis de estarem relacionadas com a prática do crime de branqueamento, tendo em conta, nomeadamente, a sua natureza, a complexidade, o carácter inabitual relativamente à actividade do cliente, os valores envolvidos, a sua frequência, a situação económico-financeira dos intervenientes ou os meios de pagamento utilizados (art.º 3).

Se do exame das aludidas operações resultar a suspeita ou o conhecimento de determinados factos que indiciem a prática do crime de branqueamento, a entidade que detectou essa situação deve informar de imediato o Procurador-Geral da República. As informações assim obtidas apenas podem ser utilizadas em processo penal, não podendo ser revelada a identidade de quem as forneceu (art.º 7.º).

Conforme referido, as mesmas entidades devem igualmente abster-se de executar operações de que se suspeite estarem relacionadas com a prática do crime de branqueamento. A entidade que suspeitar que determinada operação possa estar relacionada com a prática desse crime deve informar de imediato o Procurador-Geral da República, podendo este determinar a suspensão da respectiva execução, a menos que a suspensão da operação não seja confirmada pelo juiz de instrução criminal (art. 8.º).

O dever de colaboração consiste na obrigação daquelas entidades prestarem toda a assistência requerida pela autoridade judiciária responsável pela condução do processo ou pela autoridade competente para a fiscalização do cumprimento dos deveres previstos nesta lei, nomeadamente, fornecendo todas as informações e apresentando todos os documentos que lhes forem solicitados (art. n.º 9.º).

As entidades sujeitas aos deveres supra aludidos, bem como os membros dos respectivos órgãos, os que nelas exerçam funções de direcção, gerência ou chefia, os seus empregados, os mandatários e outras pessoas que lhes prestem serviço a título permanente, temporário ou ocasional, não podem revelar ao cliente ou a terceiros o facto de terem transmitido qualquer informação, ou que se encontra em curso uma investigação criminal (art. 10.º).

As informações prestadas de boa fé no cumprimento dos deveres em cima enumerados não constituem violação de qualquer dever de segredo, nem implicam, para quem as preste, responsabilidade de qualquer tipo. Quem, pelo menos por

negligência, revelar ou favorecer a descoberta da identidade de quem forneceu as informações, nos termos referidos, é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa (art. 12.º).

No que diz respeito às entidades financeiras, elas estão sujeitas aos aludidos deveres e, nomeadamente, ao dever de exigir a identificação dos clientes, sempre que estabeleçam relações de negócio, em especial quando abram uma conta de depósito ou caderneta de poupança, ofereçam serviços de guarda de valores ou de investimento em valores mobiliários, emitam apólices de seguro ou giram planos de pensões. Devem igualmente exigir a identificação sempre que efectuem transacções ocasionais cujo montante, isoladamente ou em conjunto, atinja ou ultrapasse € 12.500,00 (art. 15.º).

No cumprimento do referido dever de comunicação, as entidades financeiras devem informar o Procurador-Geral da República logo que tomem conhecimento, ou suspeitem, que quaisquer somas inscritas nos seus livros são provenientes da prática de facto ilícito típico ou se apercebam de quaisquer factos que possam constituir indícios da prática do crime de branqueamento.

No caso de operações que revelem especial risco de branqueamento, nomeadamente quando se relacionem com um determinado país ou jurisdição sujeito a contramedidas adicionais decididas pelo Conselho da União Europeia, as entidades de supervisão do respectivo sector podem determinar o dever de comunicação dessas operações ao Procurador-Geral da República, quando o seu montante seja igual ou superior a € 5.000,00 (art. 18.º).

Os revisores oficiais de contas, técnicos oficiais de contas e auditores externos, bem como consultores fiscais e transportadores de fundos que assistam na contabilidade ou auditoria de empresas, sociedades e clientes ou no transporte e guarda de bens ou valores devem proceder à identificação dos clientes sempre que os montantes envolvidos sejam iguais ou superiores a € 15.000,00 (art. 26.º).

Igual obrigação de identificação incumbe aos notários e conservadores de registos que intervenham em actos jurídicos nos quais os montantes envolvidos sejam iguais ou superiores a € 15.000,00 (art. 28.º).

Por sua vez, os advogados e solicitadores que intervenham por conta de um cliente, ou lhe prestem colaboração, para além de deverem proceder à identificação dos seus clientes, devem também identificar o objecto dos contratos e operações,

sempre que os montantes envolvidos sejam iguais ou superiores a € 15.000,00 (art. 29.º).

Em cumprimento do dever de exame supra aludido, as entidades referidas, com excepção dos advogados e solicitadores, informam o Procurador-Geral da República de operações que configurem, indiciem ou façam suspeitar da prática de crime de branqueamento logo que delas tenham conhecimento.

No caso concreto dos advogados e solicitadores, essa comunicação é feita, respectivamente, ao bastonário da Ordem dos Advogados e ao presidente da Câmara dos Solicitadores. Todavia, estando em causa, nomeadamente operações de compra e venda de bens imóveis, estabelecimentos comerciais e participações sociais, gestão de fundos, valores mobiliários ou outros activos pertencentes a clientes, abertura e gestão de contas bancárias, de poupança e de valores mobiliários, criação, exploração ou gestão de empresas e alienação e aquisição de direitos sobre praticantes de actividades desportivas profissionais, não são enviadas informações nos termos referidos, se tiverem sido obtidas no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial, incluindo o aconselhamento relativo à maneira de propor ou evitar um processo (quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo).

Relativamente aos deveres de abstenção e de colaboração que competem aos advogados e solicitadores, logo que lhes for solicitada assistência pela autoridade judiciária, devem comunicá-la à Ordem dos Advogados ou à Câmara dos Solicitadores, facultando a estas os elementos que lhes forem solicitados por aquela autoridade (art. 30.º).

Os funcionários de finanças que no exercício das suas funções tenham conhecimento de factos que indiciem ou fundamentem a suspeita da prática de crime de branqueamento devem também informar o Procurador-Geral da República (art. 31.º).

A fiscalização do cumprimento dos ditos deveres cabe, dentro das respectivas competências de tutela, à Inspecção-Geral de Jogos, Inspecção-Geral de Actividades Económicas, Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Câmara de Técnicos Oficiais de Contas, Ordem dos Advogados e Câmara dos Solicitadores (art. 32.º).

Por fim, nos artigos 34.º e seguintes está estabelecido um regime de penalidades pela violação dos referidos deveres pelas entidades colectivas e singulares referidas, não aplicável aos advogados e solicitadores (sujeitos a processo disciplinar autónomo dentro das suas próprias ordens), consistente na aplicação de coimas e de sanções acessórias, em caso de incumprimento dos referidos deveres.

A mesma lei aditou ainda ao Código Penal o artigo 368.º-A que, sob a epígrafe Branqueamento, dispõe: *“1 - Para efeitos do disposto nos números seguintes, consideram-se vantagens os bens provenientes da prática, sob qualquer forma de comparticipação, dos factos ilícitos típicos de lenocínio, abuso sexual de crianças ou de menores dependentes, extorsão, tráfico de estupefacientes e substâncias psicotrópicas, tráfico de armas, tráfico de órgãos ou tecidos humanos, tráfico de espécies protegidas, fraude fiscal, tráfico de influência, corrupção e demais infracções referidas no n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 36/94, de 29 de Setembro, e dos factos ilícitos típicos puníveis com pena de prisão de duração mínima superior a 6 meses ou de duração máxima superior a 5 anos, assim como os bens que com eles se obtenham. 2 - Quem converter, transferir, auxiliar ou facilitar alguma operação de conversão ou transferência de vantagens, por si ou por terceiro, directa ou indirectamente, com o fim de dissimular a sua origem ilícita, ou de evitar que o autor ou participante dessas infracções seja criminalmente perseguido ou submetido a uma reacção criminal, é punido com pena de prisão de 2 a 12 anos. 3 - Na mesma pena incorre quem ocultar ou dissimular a verdadeira natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou titularidade das vantagens, ou os direitos a ela relativos. 4 - A punição pelos crimes previstos nos n.ºs 2 e 3 tem lugar ainda que os factos que integram a infracção subjacente tenham sido praticados fora do território nacional, ou ainda que se ignore o local da prática do facto ou a identidade dos seus autores.*

5 - O facto não é punível quando o procedimento criminal relativo aos factos ilícitos típicos de onde provêm as vantagens depender de queixa e a queixa não tenha sido tempestivamente apresentada, salvo se as vantagens forem provenientes dos factos ilícitos típicos previstos nos artigos 172.º e 173.º 6 - A pena prevista nos n.ºs 2 e 3 é agravada de um terço se o agente praticar as condutas de forma habitual. 7 - Quando tiver lugar a reparação integral do dano causado ao ofendido pelo facto ilícito típico de cuja prática provêm as vantagens, sem dano ilegítimo de terceiro, até ao início da audiência de julgamento em 1.ª instância, a pena é especialmente

atenuada. 8 - Verificados os requisitos previstos no número anterior, a pena pode ser especialmente atenuada se a reparação for parcial. 9 - A pena pode ser especialmente atenuada se o agente auxiliar concretamente na recolha das provas decisivas para a identificação ou a captura dos responsáveis pela prática dos factos ilícitos típicos de onde provêm as vantagens. 10 - A pena aplicada nos termos dos números anteriores não pode ser superior ao limite máximo da pena mais elevada de entre as previstas para os factos ilícitos típicos de onde provêm as vantagens”.

A LGT também prevê a responsabilidade subsidiária dos Revisores e Técnicos Oficiais de Contas (e solidária entre eles), pelas dívidas tributárias das sociedades constituídas no período de exercício do seu cargo, ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no mesmo período, quando não provem que não lhes é imputável a falta de pagamento e se a violação dos deveres tributários tiver resultado do incumprimento das suas funções de fiscalização⁹⁴ (Art. 24.º, n.ºs 2 e 3 da LGT). Existe aqui uma desconsideração da personalidade jurídica das sociedades, para fins de responsabilidade. Convocam-se certas pessoas a responder ilimitadamente com o seu património perante os credores sociais, neste caso o Estado.

3.5 Troca e cruzamento de informações entre os vários sectores da administração tributária

Ao nível estrutural é fundamental a existência de um eficaz sistema de troca e cruzamento de informações entre todos os sectores da administração fiscal, alargada à segurança social.

Neste sentido, o Governo, através do Ministro da Segurança Social e do Trabalho, solicitou à Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPd)⁹⁵ a emissão de

⁹⁴ Dispõe o art. 24.º da LGT “1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento. 2 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização; 3 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos”. Também o art.º 78 do Código das Sociedades Comerciais (CSC) prevê a responsabilidade civil dos titulares dos órgãos sociais para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.

parecer sobre um projecto de decreto-lei autorizado, relativo à interconexão de dados entre a administração fiscal e a segurança social. Nas conclusões apresentadas no parecer n.º 1/2004, de 13 de Janeiro, a CNPD entendeu que os dados tratados para as finalidades enunciadas eram adequados, pertinentes e não excessivos.

Posteriormente, surgiu então o Decreto-Lei n.º 92/2004, de 20 de Abril⁹⁶, que veio regular a matéria de interconexão de dados a efectivar entre os serviços da administração fiscal e as instituições da segurança social. Pode ler-se do preâmbulo

⁹⁵ Também a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo solicitaram à CNPD a emissão de Parecer sobre um projecto de protocolo relativo à troca de informação com a Polícia Judiciária. Através do parecer n.º 7/2002, de 18 de Setembro de 2002, a CNPD emitiu parecer negativo, aduzindo as conclusões que em seguida se resumem: “1. Não estando as condições de tratamento de dados – na vertente de comunicação a terceiros – estabelecidas por disposição legal (cf. artigo 28.º n.º 3 da Lei 67/98) ou por autorização da CNPD (artigo 28.º n.º 1 e 30.º da Lei 67/98), o protocolo é um meio inadequado para estabelecer novas condições de tratamento de dados. A CNPD emite, por isso, um parecer negativo em relação aos procedimentos estabelecidos no protocolo (...). 2 o protocolo é extremamente vago em algumas expressões utilizadas, (...) impossibilitam uma concretização do âmbito de actuação das entidades envolvidas em matéria de troca de informação. 3. Em termos de legislação de protecção de dados, nenhuma das entidades envolvidas está autorizada a comunicar dados para as finalidades que são objecto do presente protocolo, nem as respectivas notificações à CNPD admitem a cedência de dados a terceiros, mediante celebração de protocolos. 4. De acordo com doutrina uniforme, o fundamento do segredo fiscal emana da obrigação de respeito pela intimidade da vida privada (art. 26.º da Constituição) e, ao mesmo tempo, da necessidade de estabelecimento de uma relação de confiança entre o contribuinte e a Administração Fiscal. O artigo 26.º n.º 2 da CRP determina que a lei deve estabelecer “garantias efectivas contra a utilização abusiva, ou contrária à dignidade humana, de informações relativas à pessoas e às famílias”. O segredo fiscal apresenta-se, para além disso, como uma «garantia dos contribuintes», que deve ser respeitada e regulada por lei, nos termos do artigo 103.º n.º 2 da CRP. 5. O nosso legislador considera, assim, que merece protecção e tutela da intimidade da vida privada, nela se integrando o direito à não divulgação a terceiros dos dados sobre a situação patrimonial e tributária dos cidadãos. 6. Quando está em causa o acesso a informação relativa à intimidade da vida privada, as situações de libertação de sigilo deverão constar expressamente da lei e “limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos” (cf. art. 18.º n.º 2 da CRP). 7. Nos termos do artigo 2.º da Lei 5/2002, a quebra de segredo está condicionada à verificação de vários requisitos cumulativos: a) Só é possível na fase de inquérito, instrução e julgamento; b) Só é admissível nos processos relativos a crimes especificados no artigo 1.º; c) Quando houver razões para crer que as respectivas informações têm interesse para a descoberta da verdade; d) A quebra de segredo depende, necessariamente, de despacho fundamentado da autoridade judiciária competente; e) O despacho a que refere a alínea anterior deve “identificar as pessoas abrangidas pela medida e especifica as informações que devem ser prestadas e os documentos que devem ser entregues, podendo assumir forma genérica para cada um dos sujeitos abrangidos quando a especificação não seja possível”. 8. É imprescindível – por uma questão de transparência e de informação das entidades envolvidas – que o protocolo consigne, pelo menos, que o acesso à informação fiscal só pode ser pedida e cedida na fase do inquérito, instrução e julgamento e que os funcionários da DGCI e da DGAIEC, que vão manusear os terminais de registos de dados (cf. artigo Y ou alternativa a Y), só podem proceder a consultas e subsequente cedência de dados pessoais de contribuintes, a pedido da Polícia Judiciária, se a solicitação estiver fundamentada em despacho da autoridade judiciária competente. 9. Por isso, a troca de informações entre as entidades envolvidas e, em especial, o acesso aos dados cobertos pelo segredo fiscal (...) – com a amplitude genérica prevista no protocolo viola os direitos fundamentais dos contribuintes e das garantias consignadas na Constituição (artigo 103.º n.º 2) e na Lei Geral Tributária (artigo 64.º), se não for feita nas condições dos artigos 1.º e 2.º da Lei 5/2002. 10. Nem todos os «crimes tributários» previstos no artigo 87.º e seguintes do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei 15/2001, de 5 de Junho, permitem a troca de informação nas condições previstas na Lei 5/2002, de 11 de Janeiro. 11. O regime é diverso se estivermos perante crimes não previstos na Lei 5/2002. Será o caso da generalidade dos crimes tributários previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. Nestas situações é aplicável o regime geral constante das disposições do Código de Processo Penal relativo ao segredo profissional (artigo 182.º). 12. Tal como acontece no regime da Lei 5/2002, só por despacho das autoridades judiciárias – e nunca por iniciativa de qualquer órgão de polícia criminal – podem ser requisitados dados pessoais sobre a situação tributária dos contribuintes. Nestes casos o protocolo deve, obrigatoriamente, para que os responsáveis dos tratamentos exerçam o direito de escusa e controlem a relevância do fornecimento da informação pedida pela Polícia Judiciária na sequência de despacho da autoridade judiciária, estabelecer os mecanismos e procedimentos a adoptar. 13. Em relação à consulta/cedência da informação fiscal que, nos termos deste parecer, se mostra legítima, é necessário que o protocolo especifique as medidas de segurança adoptadas: medidas físicas, técnicas, mecanismos específicos de controlo aos utilizadores do sistema e de auditoria periódica aos terminais”.

⁹⁶ O art.1.º, sob a epígrafe objecto e finalidade, dispõe que: “O presente diploma regula a forma, extensão e limites da interconexão a efectivar entre os serviços da administração fiscal e as instituições da segurança social no domínio do acesso e tratamento da informação de natureza tributária e contributiva relevante para assegurar o controlo do cumprimento das obrigações fiscais e contributivas, garantindo a atribuição rigorosa das prestações sociais e a concessão de benefícios fiscais, bem como promovendo a eficácia na prevenção e combate à fraude e evasão fiscal e contributiva no âmbito das respectivas competências”.

daquele decreto-lei que: “A interconexão dos dados que o presente diploma consagra incide sobre o acesso e o tratamento da informação de natureza tributária e contributiva essencial para prosseguir alguns dos principais objectivos do XV Governo Constitucional, designadamente em matéria fiscal e social. Desde logo, o controlo activo do cumprimento das obrigações fiscais e contributivas. Só uma cobrança efectiva de todas as contribuições devidas permite ao Estado sustentar os encargos de uma política social e redistributiva justa (...) mas tal instrumento só poderá dar um verdadeiro contributo para a justiça social se for aplicado no escrupuloso respeito pelos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos (...) estabelece a forma, extensão e limites da interconexão a efectivar entre os serviços da administração fiscal e as instituições da segurança social e a Inspeção-Geral de Finanças, atentas as suas competências de âmbito nacional, enquanto serviço de controlo da administração financeira do Estado, em matéria de controlo financeiro e tributário das entidades públicas e privadas, no cumprimento da autorização legislativa ao abrigo da qual é emitido e nos termos da Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro, relativa à protecção de dados pessoais. Para além de enunciar de forma precisa o seu objecto e finalidade, este diploma identifica com meridiana clareza as categorias de dados objecto da interconexão. Esta interconexão faz-se mediante a transmissão entre as bases de dados actualmente existentes na Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros e no Instituto de Informática e Estatística da Solidariedade, resultando na criação de duas bases de dados autónomas, a base de dados interconectados com a segurança social e a base de dados interconectados com a administração fiscal, às quais só poderão aceder as entidades para tal devidamente autorizadas. O procedimento de interconexão e o acesso aos dados foi definido em consonância e no escrupuloso respeito pelos princípios da adequação, proporcionalidade, pertinência e complementaridade como se pode aferir, nomeadamente, pelas medidas de segurança e tratamento de dados a que acrescem as matérias relativas ao sigilo e direito de acesso e rectificação. Foi ouvida a Comissão Nacional de Protecção de Dados”.

São objecto de interconexão as seguintes categorias de dados relativas às pessoas singulares e colectivas: cadastro e identificação; tributos fiscais ou parafiscais, designadamente as contribuições e quotizações para a segurança social; rendimentos e despesas; património imobiliário e mobiliário; obrigações

acessórias, designadamente início, reinício, alteração, suspensão e cessação da actividade (art.º 3, n.º 1). Mas outras categorias de dados de natureza tributária e contributiva poderão igualmente ser objecto de interconexão, desde que previamente autorizadas pela Comissão Nacional de Protecção de Dados (art.º 3.º, n.º 3).

As entidades com acesso, em tempo real, às bases de dados para os fins supra referidos são a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Inspeção-Geral de Finanças, o Instituto de Solidariedade e Segurança Social e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (art.º 5, n.º 1).

Os dados pessoais constantes das bases de dados são conservados apenas durante o tempo necessário para a prossecução dos fins a que se destinam, sendo obrigatoriamente destruídos decorrido o prazo de cinco anos após a sua recolha, sem prejuízo da existência de processos judiciais em curso (art.º 6.º).

A menos que exista lei especial que contemple a utilização dos dados para finalidades distintas das referidas, o acesso aos dados fica subordinado à identificação de uma das seguintes finalidades: atribuição de prestações sociais; concessão e controlo de usufruição de benefícios, designadamente fiscais; acções de fiscalização; concessão de apoio judiciário; processos de regularização e cobrança de dívidas e verificação de informações relativas ao início, reinício, alteração, suspensão e cessação da actividade (art.º 7.º, n.º 3).

As entidades responsáveis pelo tratamento dos dados e todas as pessoas que, no exercício das suas funções, tenham conhecimento dos dados pessoais tratados ao abrigo do presente diploma, ficam obrigadas aos deveres de sigilo e confidencialidade, mesmo após a cessação daquelas funções (art.º 9.º).

É reconhecido o direito de acesso dos titulares dos dados às informações que lhes digam respeito e que estejam registadas nas bases de dados, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 11.º da Lei de Protecção de Dados Pessoais⁹⁷, bem como o direito a

⁹⁷ A Lei da Protecção de Dados Pessoais foi transposta para a ordem jurídica portuguesa pela Directiva n.º 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro de 1995, relativa à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento dos dados pessoais e à livre circulação desses dados. Dispõe o seu art. 11.º, n.ºs 1 e 2, sob a epígrafe direito de acesso: “1 — O titular dos dados tem o direito de obter do responsável pelo tratamento, livremente e sem restrições, com periodicidade razoável e sem demoras ou custos excessivos: a) A confirmação de serem ou não tratados dados que lhe digam respeito, bem como informação sobre as finalidades desse tratamento, as categorias de dados sobre que incide e os destinatários ou categorias de destinatários a quem são comunicados os dados; b) A comunicação, sob forma inteligível, dos seus dados sujeitos a tratamento e de quaisquer informações disponíveis sobre a origem desses dados; c) O conhecimento da lógica subjacente ao tratamento automatizado dos dados que lhe digam respeito; d) A rectificação, o apagamento ou o bloqueio dos dados cujo tratamento não cumpra o disposto na presente lei, nomeadamente devido ao carácter incompleto ou inexacto desses dados; e) A notificação aos terceiros a quem os dados tenham sido comunicados de qualquer rectificação,

exigir a rectificação de informações inexactas e a inclusão de informações total ou parcialmente omissas (art. 10.º, n.º 1). As entidades com acesso às bases de dados devem garantir a satisfação do requerimento do titular dos dados ou comunicar-lhe o que tiverem por conveniente no prazo de 30 dias (art.º 10.º, n.º 4). É subsidiariamente aplicável a todo o regime de troca de informações a mencionada Lei de Protecção de Dados Pessoais.

Tendo em vista o cumprimento do disposto no artigo 123.º do CIRS (os notários, conservadores, secretários judiciais e secretários técnicos de justiça são obrigados a enviar à Direcção-Geral dos Impostos, através de modelo oficial, até ao dia 10 de cada mês, relação dos actos praticados nos seus cartórios e conservatórias e das decisões transitadas em julgado no mês anterior dos processos a seu cargo, que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS) e do estatuído na alínea a), do n.º 4, do artigo 49.º, do CIMTI⁹⁸, a portaria do Ministério das Finanças n.º 975/2004, de 3 de Agosto (com entrada em vigor em 1 de Outubro de 2004), veio estabelecer a obrigatoriedade de envio em suporte informático, através de transmissão electrónica de dados, da relação de todos esses actos públicos, considerando que essa forma de remessa assume um carácter estratégico no combate à evasão e à fraude fiscal, permite uma simplificação dessa obrigação e representa uma assinalável economia de custos. Por outro lado ainda, diz-se que essa forma de envio permite também à administração fiscal a utilização dessa informação de forma imediata no cruzamento de dados e na actualização automática das matrizes prediais e permite aos sujeitos passivos simplificar substancialmente o cumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente eliminando liquidações indevidas de imposto municipal sobre imóveis (IMI) por atraso na actualização das matrizes prediais.

apagamento ou bloqueio efectuado nos termos da alínea d), salvo se isso for comprovadamente impossível. 2 — No caso de tratamento de dados pessoais relativos à segurança do Estado e à prevenção ou investigação criminal, o direito de acesso é exercido através da CNPD ou de outra autoridade independente a quem a lei atribua a verificação do cumprimento da legislação de protecção de dados pessoais”.

⁹⁸ “4 - Os notários devem enviar à Direcção-Geral dos Impostos, em suporte informático, nos termos e prazos previstos no Código do Notariado, os seguintes elementos: a) Uma relação dos actos ou contratos sujeitos a IMT, ou dele isentos, exarados nos livros de notas no mês antecedente, contendo, relativamente a cada um desses actos, o número, data e importância dos documentos de cobrança ou os motivos da isenção, nomes dos contratantes, artigos matriciais e respectivas freguesias, ou menção dos prédios omissos; b) Cópia das procurações que confirmam poderes de alienação de bens imóveis em que por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante o representado deixe de poder revogar a procuração, bem como dos respectivos substabelecimentos, referentes ao mês anterior; c) Cópia das escrituras de divisões de coisa comum e de partilhas de que façam parte bens imóveis”. (Art. 49.º, n.º 4 do CIMTI).

A Organização para o Desenvolvimento e a Cooperação Económica (OCDE)⁹⁹ também tem contribuído para a introdução de mecanismos destinados à troca de informações entre as administrações fiscais dos estados, no que diz respeito essencialmente aos impostos sobre o rendimento.

3.6 Sedimentação das leis tributárias e celeridade na sua aplicação

É imperioso acabar com a mudança constante e em reduzido espaço de tempo das normas e diplomas tributários (uma verdadeira inflação fiscal¹⁰⁰), que só serve para aumentar as dificuldades de interpretação das leis e acaba por incentivar os comportamentos evasivos. As leis fiscais devem ser coerentes, objectivas e de preferência devem estar codificadas¹⁰¹, limitando dessa forma a possibilidade de interpretações variadas (deve haver maior aproximação entre a interpretação literal e a teológica).

O combate contra a evasão e a fraude fiscais não reside na criação de novas leis, mas sim na efectiva aplicação do regime legal existente¹⁰². É necessário incrementar os actos de inspecção tributária (v.g art. 63.º da LGT) a realizar junto dos contribuintes com maiores probabilidades teóricas de fuga ao pagamento dos impostos¹⁰³, agilizar os processos de execução fiscal¹⁰⁴ bem como de todas as decisões tributárias.

⁹⁹ Neste sentido os dois modelos (bilateral e multilateral) de convenção para troca de informações em matéria de impostos, desenvolvida pelo grupo de trabalho do fórum mundial da OCDE, dispõe na parte comum: “*Article 1, Object and Scope of the Agreement - The competent authorities of the Contracting Parties shall provide assistance through exchange of information that is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the domestic laws of the Contracting Parties concerning taxes covered by this Agreement. Such information shall include information that is foreseeably relevant to the determination, assessment and collection of such taxes, the recovery and enforcement of tax claims, or the investigation or prosecution of tax matters. Information shall be exchanged in accordance with the provisions of this Agreement and shall be treated as confidential in the manner provided in Article 8. The rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested Party remain applicable to the extent that they do not unduly prevent or delay effective exchange of information.* O art. 3.º desta convenção modelo enuncia o tipo de impostos a que se aplica o acordo, nomeadamente os impostos sobre o rendimento e o lucro, sobre as sucessões e doações e também os impostos indirectos.

¹⁰⁰ “*Por inflação fiscal queremos ilustrar a voracidade do legislador fiscal que todos os anos utiliza a Lei de Orçamento de Estado para introduzir vastas alterações na legislação fiscal “(...) como se pode combater eficazmente a fraude e evasão fiscal com a constante mudança da lei? Suponho que até mesmo a Administração Tributária tenha dificuldade em manter-se actualizada. É caso para perguntarmos o que será sido feito dos princípios da simplicidade e estabilidade que nortearam a Reforma Fiscal de 1989?”* – Pedro Pais de Almeida, artigo publicado no Semanário Económico de 11/10/2002.

¹⁰¹ A legislação fiscal avulsa também compromete a coerência, a unidade, a certeza e a transparência do sistema.

¹⁰² “*Ganha cada vez mais consenso na sociedade portuguesa, a vários níveis, a constatação de que a grande prioridade em matéria fiscal não é propriamente continuar a mexer nas lei fiscais mas aplicar o sistema que já existe, aplicação que se tornou a questão central de justiça fiscal sem a resolução da qual falar de Estado de direito, de Europa, de cidadania, de economia de mercado, de competitividade, é mero palavreado de circunstância*” – Freitas Pereira, publicação citada.

¹⁰³ “*(...) exercício da fiscalização tributária, área em que devem ser implementados os princípios e procedimentos próprios da auditoria.(...) aplicação rigorosa de princípios éticos e deontológicos por parte do inspector tributário, designadamente a*

Constata-se que o número de penhoras que são feitas nos processos de execução fiscais são muito inferiores ao número de execuções pendentes e esse facto descridibiliza o processo fiscal e dá animo aos prevaricadores, incentiva-os a continuar a realizar actos e negócios evasivos ilícitos e mesmo fraudulentos. De acordo com a edição on-line do jornal Público, de 03/01/2005 (<http://www.publico.pt>), a Direcção-Geral da Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA) foi incumbida de desenvolver uma aplicação informática que permita a penhora de depósitos bancários por meios electrónicos. A aplicação visa conceder à administração fiscal meios de identificar de forma célere as contas bancárias no conjunto do sistema financeiro para, em caso de necessidade, se proceder à sua penhora. Actualmente, a administração já pode aceder a essas contas, mas tem que o fazer instituição a instituição e conta a conta. Para esse efeito, a administração fiscal pretende a colaboração do conjunto da banca. "A DGCI tem vindo a desenvolver contactos com a Associação Portuguesa de Bancos (APB) com vista à elaboração de um protocolo para a efectivação da penhora de depósitos bancários. Como este projecto tem uma prioridade elevada para a DGCI, espera-se que a assinatura do referido protocolo ocorra no início de 2005, de forma a permitir logo de seguida a sua operacionalidade. A APB entregou já um projecto de protocolo. Da parte da APB o processo não é novo nem tem tido desenvolvimentos. Efectuou-se uma reunião há dois ou três meses entre o ministério e os bancos (não com a APB), admitindo-se que possa ter sido entregue um projecto de protocolo, possivelmente próximo do assinado com o ministério das Finanças.

independência e a isenção no exercício da função inspectiva, aos critérios de selecção dos contribuintes e áreas a fiscalizar, que devem ser objectivos, transparentes e basear-se numa análise de risco e ao controlo da qualidade das acções exercidas, de modo a que sejam credíveis e eficazes (...) levar a cabo acções de fiscalização incidindo sobre contribuintes de acordo com critérios de risco de evasão fiscal é um primeiro passo na direcção certa (...). Por outro lado, desconhece-se que controlo da qualidade é exercido em relação ao trabalho inspectivo, mais parecendo que muitas vezes se tem trabalhado para as estatísticas de número de acções realizadas e montante de correcções à matéria colectável pois é sabido que muitas destas correcções são depois objecto de reclamação por parte do contribuinte e verifica-se que são insustentáveis sob o ponto de vista técnico e vêm a ser pura e simplesmente anuladas (...)" – Freitas Pereira, publicação citada.

¹⁰⁴ (...)A eficácia do controlo exercido é também frequentemente posta em causa pela falta de sequência dada ao mesmo em termos de cobrança dos impostos em falta, o que se prende sobretudo com a questão das execuções fiscais. (...) O que se tem passado em Portugal nesta área – e há tantos anos que todos os governos têm a sua quota de responsabilidade – é um verdadeiro escândalo, pelo fenómeno em si mesmo, pela cultura de impunidade fiscal que fomenta e pelas suspeitas de corrupção e compadrio que têm vindo a público. Segundo os dados publicados pela Direcção-Geral dos Impostos, os processos de execução fiscal existentes no final de 2001 totalizavam 2.044.793, a que correspondia uma dívida por cobrar de 1.718,5 milhões de contos. A evolução tem sido assustadora: no ano de 2001 o saldo global desses processos terá aumentado 12% face a 2000, correspondendo a um acréscimo de 184 milhões de contos, ou seja, à média de 15,3 milhões de contos por mês. Qualquer combate à evasão e fraude fiscais estará condenado em grande parte ao fracasso se este contínuo avolumar de processos não for resolvido (...) – Freitas Pereira, publicação citada.

Deve consagrar-se a responsabilização dos funcionários¹⁰⁵ pelos atrasos na liquidação dos impostos (que muitas vezes leva à caducidade do direito de liquidação) e na promoção das execuções fiscais. Pode também estabelecer-se o impedimento dos contribuintes executados e nomeados fiéis depositários dos bens penhorados, continuarem a tê-los na sua posse e a usufruí-los. Por fim, uma vez efectuada a penhora dos bens, devem implementar-se modalidades de venda céleres e transparentes (sem favorecimento secreto na venda por negociação particular dos bens¹⁰⁶), sempre por forma a dar maior credibilidade e eficiência à administração tributária, fomentando por essa forma um temor saudável pelo incumprimento das obrigações tributárias e, também por essa via, aumentar o número das receitas fiscais.

É também fundamental o Estado incentivar e promover uma maior mobilidade dos funcionários da administração fiscal e da segurança social, para dessa forma evitar a sedimentação de conhecimentos com contribuintes que possam ser eventualmente tentados a praticar actos de corrupção¹⁰⁷. É igualmente necessário que o Governo faça publicar os indicadores de rendimentos médios por sector de actividade de base técnico-científica¹⁰⁸.

Ao nível judicial é necessário tornar mais céleres os processos relativos à fraude fiscal e à corrupção económica, o que pode ser conseguido com a atribuição a esses processos de carácter urgente.

4. A Ilícitude fiscal de natureza criminal

Quando os actos evasivos dos contribuintes são particularmente gravosos, podem ser passíveis de sanções punitivas de natureza contraordenacional ou mesmo

¹⁰⁵ O Estado devia instituir um controlo efectivo dos funcionários em geral. Aliás "(...)a inexistência de um controlo sistemático dos serviços e dos funcionários (...) é de tal modo inexistente, que os recentes megaprocessos de corrupção no Fisco tiveram origem em denúncias anónimas de dirigentes e funcionários do mesmo Fisco (...)" – Maria José Morgado, José Vegar, obra citada, pág. 78.

¹⁰⁶ "Um exemplo: um prédio avaliado em 179500 € foi vendido por 9000 € (...) um imóvel avaliado em 500000 € foi vendido por 37000 €. Em ambos os casos, o comprador vende-os poucos dias depois, pelo triplo do preço. Por detrás deste comprador de fachada, na gíria de palha, encontra-se quase sempre uma leiloeira" – Maria José Morgado, José Vegar, obra citada, pág. 78.

¹⁰⁷ "Da mesma forma que a cultura da administração fiscal não a leva a reagir à fraude ostensiva dos contribuintes, também a mantém apática perante a corrupção quase pública de alguns dos seus membros" – José Luís Saldanha Sanches, obra citada, pág. 109.

¹⁰⁸ "Urge que se estabeleçam os, há muito, anunciados indicadores de base técnico-científica para os diferentes sectores de actividade, espécie de termos de referência por onde se aferiria a normalidade e a anormalidade das situações para efeitos de eventual aplicação de métodos indirectos de avaliação da matéria colectável [art.º 87.º, alínea c), e art.º 89.º, da Lei Geral Tributária]. Por outro lado, o regime simplificado de tributação em IRS e IRC tal como se encontra definido é um regime perverso, fonte de arbitrariedades e injustiças, que, em parte, só podem ser ultrapassadas através da publicação desses indicadores" - Freitas Pereira, publicação citada.

criminal, com a consequente aplicação de coimas, multas¹⁰⁹ ou penas prisão, de acordo com a menor ou maior gravidade do delito. São os chamados ilícitos fiscais penais. Estas normas punitivas de direito tributário resultam da prática de infracções fiscais em sentido estrito e são normas secundárias.

Sem prejuízo de mais à frente se voltar a esta questão quanto ao crime de fraude fiscal, sempre se refere que não existe unanimidade na doutrina e na jurisprudência quanto ao bem jurídico protegido pelas normas penais fiscais. Segundo alguns autores, o bem jurídico a proteger é a ofensa ao património ou Erário Público, segundo outros, trata-se de salvaguardar a verdade fiscal. Outros ainda, entendem que o bem jurídico a tutelar nos crimes fiscais é similar ao tutelado em crimes idênticos previstos no Código Penal, integrando contudo um bem jurídico mais amplo que é a confiança da administração fiscal na verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes^{110 111}. Por fim, há quem entenda que o bem jurídico presente neste tipo de crimes é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa cuja violação integra o desvalor da acção é constituída pelos deveres de colaboração que acompanham o dever geral de pagar imposto, que é um dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas fiscais e as respectivas finalidades, confere-lhe ressonância e desvalor ético-social¹¹².

De qualquer modo, o que está em causa neste tipo de infracções é a defesa da própria relação jurídica tributária, mais concretamente da prestação tributária¹¹³, sendo certo que para o seu apuramento e constituição é absolutamente necessário o comportamento dos sujeitos passivos do imposto.

Tendo por base a teoria geral da infracção criminal, pode dizer-se que a infracção fiscal *strito sensu*, de natureza criminal ou contra-ordenacional, emerge de um

¹⁰⁹ A multa fiscal, além de sanção de carácter penal, deve ser encarada, sob o ponto de vista financeiro, como uma receita. Por isso o trânsito em julgado da sentença que a aplicou constitui o Estado no direito de arrecadar o respectivo montante e o arguido na obrigação de o pagar – Alfredo José de Sousa, obra citada.

¹¹⁰ Alfredo José de Sousa, obra citada.

¹¹¹ “O tipo objectivo do crime de fraude fiscal basta-se como o atentado à verdade ou transparência corporizado nas diferentes modalidades previstas no artigo 23 n.1 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, consumando-se o crime mesmo que nenhum enriquecimento venha a ter lugar; assim punem-se desde logo os actos preparatórios destinados a obter uma vantagem patrimonial indevida entre o obrigado tributário e o Estado, quer a esses actos se siga ou não o resultado lesivo para o património fiscal.” - ACRP de 03/04/2002, proc. n.º 0110306 , publicado em <http://www.dgsi.pt>.

¹¹² Augusto Silva Dias, Crimes e Contra-Ordenações Fiscais, citado no Acórdão do STJ de 29/01/2004 (recurso n.º 24/02).

¹¹³ “(...)os crimes fiscais mesmo correspondentes a crimes comuns, não dão origem a um *damnum emergens*, mas apenas a um *lucrum cessans*”, Nuno Sá Gomes, obra citada, pág. 103.

comportamento humano (por acção ou omissão) negador dos interesses ou valores tutelados pela norma. Essa conduta humana tem que ser voluntária (imputável à vontade do agente), mas o seu conteúdo específico é irrelevante.

Excluem-se assim do conceito de acção os actos reflexos e os cometidos em estado de inconsciência. Concretizando: o contribuinte que durante o prazo em que deveria ter cumprido uma obrigação fiscal não o fez porque esteve internado num hospital em estado grave, não comete qualquer infracção fiscal, como também não a comete aquele que deixou de pagar no prazo legal o imposto de uma sociedade, porque foi obrigado a afastar-se da gestão da mesma, sem por essa via ter tido acesso às suas instalações e contabilidade.

Para existir uma infracção fiscal é também necessário que o referido comportamento humano seja ilícito, no sentido em que negue ou viole os interesses ou valores especificamente contemplados na norma fiscal, pela forma descrita no respectivo tipo legal de crime ou contraordenação, e também típico, porque tem obrigatoriamente que resultar de uma norma fiscal que impõe o dever de agir ou de se abster de certa conduta, cuja violação será objecto de uma sanção de tipo criminal ou contra-ordenacional.

Por fim, para a punibilidade do agente é ainda imprescindível que ele tenha agido com culpa. A culpa, em sentido lato, é um juízo de censura ético-jurídico ao sujeito da infracção por não ter agido de modo distinto, podendo e devendo fazê-lo. Ela pressupõe obviamente a imputabilidade do agente. Este tem que ser capaz juridicamente, em razão da idade e da capacidade psíquica, para entender o conteúdo normativo do acto praticado e ter agido dentro do livre exercício da sua vontade.

Depois, existem causas de exclusão da ilicitude e da culpa do agente que, naturalmente, apenas relevam no campo penal ou contra-ordenacional, deixando incólume a liquidação do tributo respectivo e a obrigatoriedade do seu pagamento.

As normas de infracção tributária são normas jurídicas de natureza sancionatória, por isso são de lhes aplicar os princípios de Direito Penal. Elas fazem parte do direito penal económico e diferem naturalmente das normas de contencioso, que disciplinam os processos de impugnação judicial e de execução fiscal e que se encontram vertidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

O Direito Penal Fiscal pode ser resumidamente definido como o conjunto de normas que prevêm as sanções correspondentes à violação das obrigações fiscais, ou seja, dos comandos contidos em leis fiscais. A definição de quais são os comportamentos dos contribuintes passíveis de procedimento criminal é uma questão de política criminal, que compete aos governos decidir.

Os denominados crimes tributários podem ser cometidos de várias formas. Os mais graves, em regra, são praticados em organização criminosa, revestem natureza internacional e estão normalmente interligadas com a prática de outros crimes, como a corrupção, o tráfico de droga e o tráfico de pessoas.

A gravidade objectiva e subjectiva de algumas infracções fiscais justificam evidentemente a sua inclusão no direito penal. O elevado montante de rendimentos que às vezes são ocultados, chega a compensar aos prevaricadores o risco de serem condenados numa sanção pecuniária administrativa. As gravíssimas manobras fraudulentas neles utilizadas tornam irrisórias algumas infracções previstas no direito penal comum (por exemplo o crime de ofensa à integridade simples ou de injúria) e ao serem criminalizadas, mesmo com penas de prisão, em nada chocam o sentimento de justiça. Como bem decidiu o ACSTJ de 21/04/2004 (proc. n.º 259/04, 3.ª Secção, publicado em Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, n.º 80, Abril de 2004): *“I – As infracções tributárias quando possuem uma expressão quantitativa de relevo, constituem um tipo de criminalidade altamente lesiva de interesses da comunidade, geradora de alguma indignação por parte daqueles que, muitas vezes com enormes sacrifícios pessoais, pagam os seus impostos ao Estado. II – Tratando-se de quantias de vulto – mais de 7000 contos -, a aplicação directa de uma pena de multa, que se traduz monetariamente numa reduzida parcela em relação ao montante devido ao Estado, pode contribuir para um amolecimento da consciência colectiva do dever de cumprimento das obrigações fiscais. III – Razões de prevenção geral justificam, nestes casos, a opção feita pela pena de prisão, substituída por multa”.*

Foi devido ao aumento exponencial da prática de comportamentos fiscais fraudulentos que o Estado sentiu necessidade de adoptar leis especiais sobre a matéria, chamadas de direito tributário punitivo e destinadas a punir criminalmente os respectivos infractores. Mas a verdade é que a criminalização destas condutas não tem sido suficientemente dissuasora da sua prática e a aplicação de penas de

prisão tem sido muito diminuta, quer nos países europeus, quer nos Estado Unidos da América.

Este tipo de criminalidade parece, à primeira vista, não afectar directamente o cidadão e os seus autores, porque não provoca danos imediatamente visíveis, mas a verdade é que eles são muito elevados. A nova política de criminalizar determinadas condutas dos cidadãos, de extrema gravidade e altamente lesivas para o Erário público veio, de algum modo, contribuir para uma maior consciência social do dever de cumprir as obrigações fiscais e também tem funcionado como meio preventivo, posto que a tipificação criminal de certos comportamentos sempre serve para dissuadir algumas pessoas da sua prática.

Lamentavelmente, os efeitos nem sempre são os pretendidos, porque o sistema penal é demasiado lento, pesado e desadequado. A eficácia das instâncias fiscalizadoras é ainda reduzida e o Direito Penal ainda continua a proteger mais os direitos individuais do arguido em detrimento dos direitos colectivos da sociedade.

Apesar da evasão e da fraude fiscal serem actualmente problemas que afectam em comum os países da União Europeia¹¹⁴, atendendo à existência de um mercado de livre circulação de pessoas e bens, a verdade é que, neste particular, cada país continua a possuir o seu próprio sistema jurídico interno, como normas jurídico-penais fiscais próprias e com sanções diversas e diferentes níveis de poder e eficácia na investigação e na aplicação prática das leis.

Por exemplo, em cada país as autoridades de investigação têm diferentes níveis de acesso às contas e demais registos bancários dos contribuintes, o que também é um factor impeditivo da harmonização da tributação directa ao nível comunitário. Esta falta de interligação entre os diversos sistemas legais ajuda a fomentar e a aumentar a evasão e a fraude fiscal.

O Tratado que instituiu a Comunidade Europeia¹¹⁵ (TUE) definiu uma base jurídica explícita para as acções da Comunidade e dos Estados-Membros no domínio da luta

¹¹⁴ *“Pela sua própria natureza, é difícil de quantificar a fraude. No entanto, tem-se calculado que a UE regista uma quebra nas receitas dos direitos agrícolas, direitos aduaneiros e IVA de várias centenas de milhões de euros todos os anos. Do seu orçamento total (que inclui estas receitas mais as contribuições dos Estados-Membros para cobrir as diferenças), calcula-se que 1%, ou seja, mil milhões de euros por ano, vai parar aos bolsos de pessoas indevidas”* – in Portal Digital da União Europeia.

¹¹⁵ O art.º 280.º do TUE dispõe: *“1. A Comunidade e os Estados-Membros combaterão as fraudes e quaisquer outras actividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da Comunidade, por meio de medidas a tomar ao abrigo do presente artigo, que tenham um efeito dissuasor e proporcionem uma protecção efectiva nos Estados-Membros. 2. Para combater as fraudes lesivas dos interesses financeiros da Comunidade, os Estados-Membros tomarão medidas análogas às que tomarem para combater as fraudes lesivas dos seus próprios interesses financeiros. 3. Sem prejuízo de outras disposições do presente Tratado, os Estados-Membros coordenarão as respectivas acções no sentido de defender os interesses financeiros da*

contra a fraude e outras actividades ilícitas lesivas dos interesses financeiros da Comunidade.

Por decisão da Comissão da União Europeia de 28 de Abril de 1999¹¹⁶, foi criado o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), adoptado pelo Conselho da União Europeia em 25 de Maio de 1999¹¹⁷.

O OLAF¹¹⁸ tem como objectivo reforçar o alcance e a eficácia do combate à fraude no seio da Comunidade Europeia, através da realização de inquéritos administrativos relacionados com a luta contra a fraude e da análise de factos relacionados com as actividades de operadores que violem disposições comunitárias. Do mesmo passo, colabora também com os estados comunitários e cria legislação no domínio da protecção dos interesses comunitários e da luta contra a fraude. Este organismo representa a Comissão Europeia e auxilia-a junto das autoridades policiais e judiciárias. A tendência vai no sentido do aumento progressivo da sua importância¹¹⁹.

Comunidade contra a fraude. Para o efeito, organizarão, em conjunto com a Comissão, uma colaboração estreita e regular entre as autoridades competentes. 4. O Conselho, deliberando nos termos do artigo 251.o e após consulta ao Tribunal de Contas, adoptará as medidas necessárias nos domínios da prevenção e combate das fraudes lesivas dos interesses financeiros da Comunidade, tendo em vista proporcionar uma protecção efectiva e equivalente nos Estados-Membros. Estas medidas não dirão respeito à aplicação do direito penal nacional, nem à administração da justiça nos Estados-Membros. 5. A Comissão, em cooperação com os Estados-Membros, apresentará anualmente ao Parlamento Europeu e ao Conselho um relatório sobre as medidas tomadas em aplicação do presente artigo.”

¹¹⁶ Decisão n.º 1999/352/CE, CECA.

¹¹⁷ Regulamento n.º 1074/1999.

¹¹⁸ “A cooperação entre a Guarda Nacional Republicana (GNR) e o OLAF remonta aos meados da década de 90, através da então UCLAF, tendo-se estreitado de forma particularmente significativa a partir de 1996. Em Janeiro desse ano, e na sequência de uma apreensão efectuada pela Brigada Fiscal de cerca de 15 milhões de cigarros e do respectivo navio de transporte, foi possível, graças à excelente colaboração entre as duas Instituições, reconstituir o circuito dos cigarros desde a sua origem e, com isto, estabelecer uma ligação às tabaqueiras americanas, conforme veio a sustentar anos mais tarde a UE. A cooperação prosseguiu com visitas de parte a parte, com realização de acções conjuntas, de que é exemplo o Seminário realizado em Lisboa em Outubro de 1996 subordinado ao tema “A luta contra a fraude no quadro da circulação comunitária de mercadorias; vigilância e fiscalização da fronteira externa comunitária”, com promoção e financiamento em formação de pessoal e assistência técnica, bem como através da permanente troca de informações em matéria de contrabando de cigarros e de álcool. No domínio operacional a Brigada Fiscal foi responsável pela investigação que conduziu ao desmantelamento, no ano de 2000, da mais importante rede que operava em Portugal para introdução ilícita de cigarros pela via marítima; no ano de 2001 concluiu a maior investigação até agora realizada no nosso País no domínio das bebidas alcoólicas, que levou à acusação de 167 pessoas por fraude fiscal, com prejuízos causados ao Estado português e à UE que rondam os 65 milhões de Euros. A colaboração da Guarda Nacional Republicana com as estruturas da UE vocacionadas para a luta contra a criminalidade em geral, e contra a fraude fiscal e aduaneira em particular, é uma realidade que, nos dias de hoje, mais que um desejo é, sobretudo, uma necessidade. Neste contexto, o OLAF assume um papel particularmente importante enquanto gerador de sinergias, elemento aglutinador de vontades e experiências e difusor de acções, resultados e informações com impacto na opinião pública, através da Rede de Comunicadores Antifraude (OAFCN)”. – Luis Manuel Ferraz Pinto de Oliveira, Major-General, Comandante-Geral Interino da Guarda Nacional Republicana, artigo publicado no site Europa.

¹¹⁹ A proposta de regulamento do Conselho que altera o Regulamento n.º 1074/1999, relativo aos inquéritos efectuados pelo OLAF, refere que ele deve reforçar a sua eficácia operacional, nomeadamente concentrando-se nas directrizes fixadas no seu programa de trabalho anual quanto às prioridades das políticas e actividades de combate à fraude e solicitar às autoridades competentes que se ocupem dos casos de menor importância ou que não são abrangidos pelas suas prioridades de acção. Lá se diz também que, enquanto estiver a decorrer um inquérito interno do OLAF, as instituições, órgãos e organismos não devem proceder à instauração de inquéritos paralelos.

5. O crime de fraude fiscal

5.1 Antecedentes históricos

Desde o século XIX começaram a existir no nosso sistema legal infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras de natureza administrativa e criminal. O Código Penal de 1886¹²⁰ previa crimes aduaneiros, como o contrabando de mercadorias, o descaminho, os actos fraudulentos destinados a evitar o pagamento de impostos e direitos alfandegários, a falsificação de valores selados¹²¹ e o uso de marcas, cunhos ou selos falsos.

Com a reforma fiscal iniciada em 1958, as penas de prisão foram banidas. Todos os códigos fiscais começaram então a incluir um capítulo relativo a penalidades, onde se previam transgressões fiscais puníveis apenas com pena de multa, não convertível em prisão¹²². Os anteriores crimes fiscais como falsificação e a simulação foram revogados.

O Códigos do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41 969, de 24 de Novembro de 1958, o Código do Imposto de Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965 e o Código do Imposto Complementar, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 399, de 30 de Novembro de 1963, consideravam a simulação fiscal como uma transgressão fiscal punível com pena de multa. Quando a multa aplicada pelo chefe de Repartição de Finanças competente não fosse paga voluntariamente pelo

¹²⁰ Dispunha o art.º 279: “Contrabando é a importação ou exportação fraudulenta de mercadorias, cuja entrada ou saída seja absolutamente proibida”. E o art.º 280.º dizia: “Descaminho é todo e qualquer acto fraudulento que tenha por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída ou consumo de mercadorias”.

¹²¹ O crime vinha previsto no art. 229.º do CP de 1886 que, sob a epígrafe falsificação de valores selados ou de objectos timbrados exclusivos do Estado, dizia: “À mesma pena (dois a oito anos de prisão maior) haverá aquele que falsificar papel selado, estampilhas de selo ou postais, ou outros objectos timbrados, cujo fornecimento seja exclusivo do Estado, e os que dolosamente os introduzirem no reino, emitirem, passarem, expuserem à venda ou deles fizerem uso”.

¹²² O art. 147.º do Código da Contribuição Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 103, de 1/7 de 1963, dispunha: “A recusa de exibição da escrita e dos documentos com ela relacionados, assim como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, serão punidas com multa de 20000\$00 a 500000\$00, ou de 5000\$00 a 100000\$00, consoante se trate de contribuintes dos grupos A ou B, na qual incorrerão, solidariamente entre si, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal, liquidatários, administradores da massa falida e técnicos de contas, que forem responsáveis, sem prejuízo do procedimento criminal que no caso couber (...)”. O art. 109.º do Código de Imposto de Transacções, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47 066, de 1/07 de 1966, dizia: “A inexistência ou a recusa de exibição dos livros, facturas e demais documentos exigidos neste código, assim como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, serão punidas com a multa de 5000\$00 a 500000\$00, na qual incorrerão, solidariamente entre si, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal, liquidatários, administradores da massa falida, técnicos de contas e guarda-livros, ou outros que forem responsáveis, sem prejuízo do procedimento criminal que no caso couber”. O Código do Imposto Profissional, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44 305, de 27/05 de 1962, dispunha no seu art. 63.º: “A recusa de exibição dos arquivos ou da escrita e a de apresentação de quaisquer elementos com eles relacionados, exigidas nos termos dos §§ 1.º e 2.º do artigo 54.º, assim como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, por parte de entidades que não sejam serviços públicos, serão punidas com multa de 2500\$00 a 100000\$00, na qual incorrerão, solidariamente entre si, os directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal, liquidatários ou administradores da massa falida que forem responsáveis, sem prejuízo do procedimento criminal que no caso couber”.

contribuinte, era então aplicada como sanção pelo Tribunal das Contribuições e Impostos¹²³, em processo de transgressão previsto no Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Maio de 1963.

Entretanto entrou em vigor do Código Penal de 1982, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 400/82, de 23 de Setembro, e voltaram a tipificar-se os crimes de falsificação de valores selados¹²⁴ e de contrafacção ou falsificação de selos, cunhos, marcas ou chancelas.

Tendo em vista combater o aumento da evasão e da fraude fiscal, o Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho¹²⁵, veio instituir a regra de que aos factos mais graves de delitos fiscais, designadamente os casos de viciação, falsificação, destruição e abuso de confiança, deveriam ser aplicadas penas de prisão (até 12 meses) e não apenas de multa. Esta lei veio também operar uma unificação das infracções tributárias que até aí se encontravam vertidas nos vários capítulos especiais sobre penalidades, vazados nos diplomas específicos de cada imposto, reintroduzindo o sistema de crimes e transgressões fiscais anterior à reforma fiscal de 1963.

Através da Lei n.º 89/89, de 11/09, o Governo foi autorizado a legislar sobre infracções fiscais¹²⁶. Logo no art. 2.º daquela lei considerou-se que integravam o tipo de ilícito criminal fiscal, sempre que existisse dolo, a fraude fiscal dirigida à uma

¹²³ Referia-se no texto de aprovação do Código de Processo das Contribuições e Impostos que: “a aplicação de sanções é, fundamentalmente, uma função judicial e só nos casos em que se tenha em vista obter um constrangimento efectivo ou uma acção imediata ou de obtenção de resultados de rápida eficiência é que se admite que as autoridades administrativas apliquem sanções de natureza penal ou realizadoras de fins idênticos aos das próprias penas. Um dos objectos da acção judicial das contribuições e impostos, na parte em que exceda aquelas características da rapidez de efeitos e simplicidade, é, pois, o julgamento das infracções fiscais”. Dispunha o art. 6.º daquele diploma: “A aplicação de sanções pela violação das leis tributárias só pode ser efectuada mediante julgamento dos tribunais das contribuições e impostos”.

¹²⁴ O art.º 245, n.º 1, sob a epígrafe Falsificação de valores selados, dispunha: “Quem, com intenção de os empregar ou os pôr em circulação, por qualquer forma, incluindo a exposição à venda como legítimos ou intactos, praticar contrafacção, ou falsificação de valores selados ou timbrados, cujo fornecimento seja exclusivo do Estado Português, nomeadamente papel selado, papel selado de letra, selos fiscais ou postais, será punido com prisão de 1 a 5 anos”.

¹²⁵ Dizia-se no preâmbulo do diploma: “O legislador fiscal português sempre se preocupou bastante com os fenómenos da evasão e da fraude fiscal. A tais factos sempre corresponderam sanções mais ou menos gravosas, embora punidas só com multa. Para as combater mais eficazmente há que criminalizar as infracções tributárias mais graves - punindo-as com a pena de prisão - especialmente aquelas em que o contribuinte, através do seu comportamento, procurou viciar, falsificar ou destruir os elementos de escrita, os registos ou os documentos destinados a comprovar a sua situação tributária. A mesma atitude se deve ter perante o contribuinte que não passou recibos quando legalmente estava obrigado e não mantém em ordem os talões durante o prazo legal (...). A mesma atitude se tem de ter perante o contribuinte que recebeu ou deduziu o imposto e não o entregou nos cofres do Estado. O mesmo tratamento se deve adoptar para com aqueles que simulam os contratos ou transacções ou praticam outros actos gravemente lesivos dos interesses da Fazenda Nacional”.

¹²⁶ Artigo 1.º: “É concedida ao Governo autorização legislativa para aprovar o regime jurídico das infracções fiscais, aplicável a todos os impostos, contribuições parafiscais e demais prestações tributárias, independentemente de quem for o credor tributário, bem como aos benefícios fiscais”. Artigo 2.º: “No uso da autorização conferida pelo artigo anterior pode o Governo, em matéria penal, adaptar os princípios gerais, os pressupostos da punição, as formas de crime e as causas de suspensão do procedimento e da extinção da responsabilidade criminais, tipificando novos ilícitos penais e definindo novas penas, tomando para o efeito como ponto de referência a dosimetria do Código Penal, ainda que podendo alargá-la ou restringi-la”.

diminuição das receitas fiscais ou à obtenção ou manutenção de um benefício fiscal injustificado, através de falsas declarações, da ocultação ou alteração de factos ou valores fiscalmente relevantes para a avaliação ou controlo da matéria colectável. Também integravam a prática daquele ilícito a realização de actos simulados ou a viciação, falsificação, ocultação, destruição, danificação, inutilização ou recusa de exibição de livros de escrituração ou qualquer documento exigido pela lei fiscal, bem como o uso de tais livros ou documentos, sabendo-os viciados ou falsificados por terceiros.

O Decreto-Lei n.º 376/A/89, de 25 de Outubro, veio instituir o Regime Fiscal das Infracções Fiscais Aduaneiras (RJIFA), tipificando várias contraordenações e crimes aduaneiros, nomeadamente vários tipos de contrabando, os crimes de fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo; fraude às garantias aduaneiras; frustração de créditos aduaneiros; quebra de marcas e selos; receptação de mercadorias objecto de infracção fiscal aduaneira; auxílio material e associação criminosa.

Com o escopo de combater ainda melhor a fraude fiscal, em 1990 o Decreto-Lei n.º 619/76 foi substituído pelo Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro e que entrou em vigor em Fevereiro de 1990. Este diploma procedeu à unificação, harmonização e sistematização da matéria relativa às infracções tributárias, mas retirou a característica de crimes a este ilícitos, passando a considerá-los como transgressões fiscais puníveis com multas, apenas transformadas em prisão como medida alternativa da multa. Nele se tipificaram alguns crimes como a fraude fiscal¹²⁷, o abuso de confiança fiscal, a frustração de créditos fiscais e a violação do sigilo fiscal.

O RJIFNA foi posteriormente alterado pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro (que veio a ser mais tarde alterado pelo Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho – que introduziu alguns tipos de crimes contra a Segurança Social - e ainda pelo Decreto-Lei n.º 127-B/97, de 20/12), que veio criminalizar de novo a evasão fiscal ilegítima e a fraude fiscal, fixando uma pena de prisão até 5 anos e incluiu também alguns novos tipos autónomos de contra-ordenações. Estas alterações provocaram uma maior acentuação da ressonância ética dos crimes fiscais e a

¹²⁷ O art. 23.º, n.º1, do RJIFNA, sob a epígrafe fraude fiscal, dispunha: “*Constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega, ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias*”.

previsão da sua punição com a pena de prisão a título principal, representou a consciência de que a danosidade dos crimes tributários é muitas vezes superior à dos crimes comuns, atendendo, desde logo, à crescente prática daqueles crimes.

Com o Decreto-Lei n.º 124/96¹²⁸, de 10 de Agosto, denominado de “Plano Mateus”, foi criado um sistema destinado a incentivar a regularização de dívidas fiscais e à segurança social, cujo prazo de cobrança voluntária tivesse terminado até 31 de Julho de 1996. A aplicação deste regime estava dependente de requerimento do interessado, no qual ele solicitasse a aplicação das medidas previstas.

Na sequência do referido diploma, a Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro (que alterou o RGIFNA), veio determinar que, nos casos em que as dívidas ao Fisco tivessem dado origem a procedimento judicial por crime de natureza fiscal, fosse efectuada a suspensão do processo de averiguações e do processo penal fiscal (art.º 2.º), desde que o arguido tivesse obtido da administração fiscal autorização para efectuar o pagamento dos impostos em prestações e efectuasse esse pagamento pontualmente. A referida lei previa ainda a possibilidade de extinção da responsabilidade criminal, se o pagamento do imposto em dívida fosse feito integralmente e com os acréscimos legais¹²⁹.

Todavia, quer a suspensão, quer a extinção do processo, não operavam se estivesse em causa a prática de crime de fraude fiscal em que se verificasse alguma das circunstâncias previstas nas alíneas c) a f) do n.º 3 do art. 23.º¹³⁰ do RGIFNA.

5.2 Regime legal em vigor

5.2.1 Disposições gerais

¹²⁸ Referia-se no preâmbulo: “A regularização das dívidas fiscais e à segurança social constitui objectivo do XIII Governo Constitucional. Este propósito resulta de situações de incumprimento acumuladas ao longo dos primeiros cinco anos da década de 90, que, a manterem-se, continuarão a produzir efeitos nocivos, quer no plano financeiro, quer no plano da concorrência. (...) ...permita recuperar parte importante dos créditos dos entes públicos e contribuir para um reenquadramento das entidades devedoras nos circuitos económicos normais, criando ao mesmo tempo condições para a viabilização económica das que evidenciem uma situação financeira desequilibrada, dificilmente reversível sem o recurso a medidas excepcionais.(...)”.

¹²⁹ O art. 1 dizia que:º: “O presente diploma é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais que resultem das condutas ilícitas que tenham dado origem às dívidas abrangidas pelo disposto no Decreto-Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, e no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto”. E o art. 3.º dispunha que: “O pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal”.

¹³⁰ Art. 23.º, n.º 3 do RJFNA: “Para efeitos do número anterior considera-se que tem lugar a ocultação ou alteração de factos ou valores quando se verifique qualquer das seguintes circunstâncias: a) A vantagem patrimonial ilegítima for superior a 1000 contos para as pessoas singulares e 2000 contos para as pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados; b) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; c) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções; d) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; e) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei fiscal”; f) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros”.

Actualmente vigora o regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pelo artigo 1.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que introduziu novos tipos de crime e de contraordenações, reformulou a organização judiciária tributária e apresenta um tratamento uniforme e unitário das infracções tributárias, o que originou uma simplificação processual e um reforço as garantias dos contribuintes. Relativamente ao regime antecessor (RJIFNA), verifica-se em geral um agravamento das penas de prisão e de multa.¹³¹

Este diploma aplica-se às infracções das normas que regulam as prestações tributárias, os regimes tributários aduaneiros e fiscais, os benefícios fiscais e franquias aduaneiras e as contribuições e prestações para a segurança social (art. 1.º, n.º 1 do RGIT).

Até à sua entrada em vigor, era entendimento quase unânime entre a doutrina e a jurisprudência que os crimes fiscais não eram susceptíveis de serem praticados em associação criminosa, por não integrarem o “escopo criminoso” que é elemento típico do crime de associação criminosa (previsto no art. 299.º do CP). Entendia-se que só poderiam integrar este crime os casos em que a actividade da associação fosse dirigida à prática de crimes comuns do chamado direito penal clássico ou primário. Quanto aos crimes pertencentes ao direito penal secundário, concretamente o direito penal económico e fiscal, achava-se que eles não se revestiam de suficiente ressonância ética para que pudessem integrar o elemento típico do “escopo criminoso”. Hoje este problema está definitivamente resolvido com a inclusão expressa do crime de associação criminosa¹³² no RGIT.

¹³¹ “É mais grave o enquadramento dos mesmos factos no tipo de crime fiscal (qualificada) previsto e punido pelos artigos 14, 103 e 104 ns.1 e 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias, do que o seu enquadramento no tipo de crime fiscal (simples) previsto e punido pelos artigos 23, ns.1, 2 alíneas a) e b), 3 alíneas a) b) e f) e 4 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras. Condenado o arguido por tal crime, previsto no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (vigente à data da prática dos factos), na pena de 10 meses de prisão suspensa na sua execução pelo período de 4 anos sob condição de, no prazo de 2 anos, pagar ao estado o imposto em dívida (cerca de 46.000.000\$00), e na pena de 17 meses de prisão face à lei nova (Regime Geral das Infracções Tributárias), também suspensa na sua execução, sob condição de pagar aquela quantia no prazo de 3 anos, é de considerar concretamente mais favorável a regime do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras apesar da lei nova permitir tal pagamento num prazo mais dilatado, até porque o arguido face à sua situação económica dificilmente poderá cumprir a condição imposta”. ACTRP de 14/05/2003 (proc. n.º 0340033) publicado em <http://www.dgssi.pt>.

¹³² Dispõe o art. 89.º do RGIT: “1 - Quem promover ou fundar grupo, organização ou associação cuja finalidade ou actividade seja dirigida à prática de crimes tributários é punido com pena de prisão de um a cinco anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal. 2 - Na mesma pena incorre quem fizer parte de tais grupos, organizações ou associações ou que os apoiar, nomeadamente fornecendo armas, munições, instrumentos de crime, armazenagem, guarda ou locais para as reuniões, ou qualquer auxílio para que se recrutem novos elementos. 3 - Quem chefiar ou dirigir os grupos, organizações ou associações referidos nos números anteriores é punido com pena de prisão de dois a oito anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal. 4 - As penas referidas podem ser especialmente atenuadas ou não ter lugar a punição se o agente impedir ou se esforçar seriamente para impedir a continuação dos grupos, organizações ou associações, ou comunicar à autoridade a sua existência, de modo a esta poder evitar a prática de crimes tributário”.

O RGIT reúne ao nível substantivo os crimes tributários comuns¹³³, os crimes aduaneiros¹³⁴, os crimes fiscais¹³⁵, os crimes contra a segurança social¹³⁶, as contraordenações aduaneiras¹³⁷ e as contraordenações fiscais¹³⁸.

Ao nível processual, está nele contemplado o direito adjectivo relativo ao processo de contraordenação tributária e ao processo penal tributário e um processo de inquérito autónomo, aos quais se aplicam muitas das regras do processo penal comum.

Aos crimes e às contra-ordenações fiscais (infracções tributárias na asserção do art. 2.º, n.º 1, do RGIT, que diz: “*Constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior*”¹³⁹ ¹⁴⁰) aplicam-se subsidiariamente, para além do regime próprio (RGIT), as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal, do Código Civil, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o Regime Geral das Contra-Ordenações, bem como toda a respectiva legislação complementar (art. 3.º do RGIT).

¹³³ A burla tributária; a frustração de créditos; a associação criminosa; a desobediência qualificada; a violação de segredo – arts. 87.º a 91.º do RGIT.

¹³⁴ O contrabando; o contrabando de circulação; o contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações; a fraude no transporte de mercadorias de regime suspensivo; a introdução fraudulenta no consumo; a violação das garantias aduaneiras; a quebra de marcas e selos; a recepção de mercadorias objecto de crime aduaneiro; o auxílio material – arts. 92.º a 102.º do RGIT.

¹³⁵ A fraude; a fraude qualificada; o abuso de confiança – arts. 103.º a 105.º do RGIT.

¹³⁶ A fraude contra a segurança social; o abuso de confiança contra a segurança social – arts. 106.º e 107.º do RGIT.

¹³⁷ O descaminho; a introdução irregular no consumo; a recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias; a violação do dever de cooperação; a aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira – arts. 108.º a 112.º do RGIT.

¹³⁸ A recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes; a falta de entrega da prestação tributária; a violação do segredo fiscal; a falta ou atraso de declarações; a falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações; a falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes; as omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes; a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes; a não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução; a falta de apresentação, antes da respectiva utilização, dos livros de escrituração; a violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas; a falta de designação de representantes; o pagamento indevido de rendimentos; o pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valores mobiliários; a inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes; a transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação; a impressão de documentos por tipografias não autorizadas – arts. 113.º a 127.º do RGIT.

¹³⁹ Este normativo tem subjacente o princípio da irretroactividade da lei penal enunciado no art. 29.º, n.º 1, da CRP que, sob a epígrafe aplicação da lei criminal, diz: “*Ninguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude de lei anterior que declare punível a acção ou a omissão, nem sofrer medida de segurança cujos pressupostos não estejam fixados em lei anterior*”. O princípio da irretroactividade da lei penal está também previsto no art.º 1, n.º 1 do Código Penal, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 400/82, de 23 de Setembro.

¹⁴⁰ Esta norma geral assenta no velho brocardo latino *nullum crimen nulla poena sine lege*.

A infracção tributária considera-se praticada no momento e no lugar em que o agente actuou ou devia ter actuado¹⁴¹, ou naquele em que o resultado típico se tiver produzido (art.º 5.º do RGIT)¹⁴².

5.2.2 Responsabilidade criminal das pessoas colectivas e singulares que actuem em seu nome

Encontra-se consagrada a responsabilidade criminal cumulativa das pessoas colectivas e dos titulares dos seus órgãos e representantes (apenas no caso dos crimes e não das contra-ordenações). É um afloramento do princípio geral da teoria da infracção penal que diz que são autores todos os que pelo seu comportamento dão causa à sua realização. Como o dolo pressupõe um conhecimento e uma vontade dirigidos, só pode ser imputado a pessoas físicas, todavia, o conhecimento e a vontade das pessoas colectivas é o das pessoas individuais titulares dos seus órgãos. Uma vez que estes actuam no exercício das respectivas funções orgânicas, as infracções fiscais que pratiquem devem ser imputáveis, a título de dolo ou negligência, simultaneamente a eles próprios e à pessoa colectiva, em íntima comparticipação.

O agente responde criminalmente quanto actuou como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, mesmo que seja uma sociedade irregularmente constituída ou uma mera associação de facto e ainda quando actue em representação legal ou voluntária de outrem (art. 6.º, n.º 1, do RGIT).

As pessoas colectivas, incluindo as sociedades irregulares e outras entidades fiscalmente equiparadas, são responsáveis pelas infracções fiscais e contraordenacionais cometidas pelos seus órgãos ou representantes, quando eles actuem em seu nome e no interesse colectivo. Excepciona-se naturalmente o caso em que o agente tiver actuado contra as ordens ou instruções da pessoa colectiva, situação em que será ele o único responsável (art. 7.º, n.ºs 1 e 2 do RGIT).

Quando existe exclusivamente responsabilidade contra-ordenacional da pessoa colectiva é excluída a responsabilidade individual do agente (contrariamente ao estabelecido no RJFNA) (art. 7.º, n.º 4 do RGIT)¹⁴³.

¹⁴¹ As infracções omissivas consideram-se praticadas na data em que terminou o prazo para o cumprimento dos deveres tributários (art. 5.º, n.º 2 do RGIT).

¹⁴² O Código Penal tem duas disposições equivalentes nos arts. 3.º e 7.º.

Foi decidido no ACTRP, de 16 de Junho de 2004 (processo n.º 0440429, publicado em <http://www.dgsi.pt>) que “(...)ao prever a responsabilidade penal das pessoas colectivas simultaneamente com a responsabilidade individual dos respectivos gerentes, que actuam em representação daquelas, em seu nome e no interesse colectivo, os arts. 7º, n.º 1 e 3, 103º n.º 1, al. c.), 104º n.º 1 al. d) e e), e 2, da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, não violam o princípio ne bis in idem consagrado no art.º 29º 5 da Constituição. A responsabilização criminal da pessoa colectiva, derivada do disposto no art.º 7º do RGIT, ao lado da responsabilização individual dos seus gerentes, não é inconstitucional, pois não belisca minimamente o princípio non bis in idem: o que a Constituição proíbe rigorosamente é que o mesmo facto dê origem a duplo julgamento da mesma pessoa, e não, como ocorre no caso, a dupla penalização, de pessoas juridicamente distintas”.

5.2.3 Responsabilidade civil dos administradores, gerentes e representantes pelas multas e coimas

A LGT atribui um dever de boa prática tributária aos administradores, gerentes e representante das pessoas colectivas¹⁴⁴ e o RGIT consagra a responsabilidade¹⁴⁵ subsidiária¹⁴⁶ dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que apenas de facto, funções de administração em pessoas colectivas e sociedades, mesmo que irregularmente constituídas, ou em outras entidades fiscalmente equiparadas, relativamente às multas e coimas aplicadas às infracções

¹⁴³ Mas se a multa ou a coima for aplicada a uma entidade sem personalidade jurídica, responde o seu património e, na sua falta ou insuficiência, solidariamente o património de cada um dos seus associados (art. 7.º, n.º 5, do RGIT).

¹⁴⁴ “Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas” (art. 32.º da LGT).

¹⁴⁵ “A responsabilidade é solidária se forem várias as pessoas a praticarem os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa” (art. 8.º, n.º 2, do RGIT).

¹⁴⁶ A LGT consagra no art. 24.º uma responsabilidade subsidiária idêntica destes mesmos sujeitos individuais, relativamente às dívidas tributárias das sociedades. Sob a epígrafe responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos, dispõe: “1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento. 2 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização. 3 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos”.

praticadas no período de exercício do seu cargo e ainda por factos anteriores, quando tiver sido por culpa deles que o património da pessoa colectiva se tornou insuficiente para o respectivo pagamento (art. 8.º, n.º 1, a), do RGIT)¹⁴⁷. Considera-se ainda solidariamente responsável pelo pagamento das coimas e multas, quem colaborar dolosamente na prática da infracção tributária, independentemente da sua responsabilidade criminal pela infracção (art. 8.º, n.º 6 do RGIT)¹⁴⁸.

Os responsáveis subsidiários pelo pagamento de multas podem intervir no processo penal tributário (arts. 35.º e segs. do RGIT) e gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses (art. 49.º do RGIT).

Os responsáveis solidários e subsidiários pelo pagamento das multas não figuram como co-autores no processo penal tributário, onde elas foram aplicadas à pessoa colectiva e aos seus órgãos, por isso, só em sede de execução de tal multa e perante a falta ou insuficiência de bens penhoráveis do executado pode ser efectivada a sua responsabilidade pelo respectivo montante.

5.2.4 Disposições comuns aplicáveis aos crimes tributários

O cumprimento pelo arguido da sanção que lhe for aplicada naturalmente não o exonera do pagamento da prestação tributária em dívida e dos respectivos acréscimos legais (art. 9.º do RGIT).

Encontra-se consagrado o princípio da especialidade¹⁴⁹ das normas tributárias, segundo o qual aos responsáveis pelas infracções tributárias previstas no RGIT apenas podem ser aplicadas as sanções previstas nas respectivas normas, desde que não tenham sido praticadas infracções de outra natureza (art. 10.º do RGIT). Tal significa que os tipos penais fiscais, ainda que correspondentes a tipos penais comuns (por exemplo os crimes comuns de falsas declarações, falsificação de documentos, abuso de confiança e frustração de créditos), excluem a aplicação

¹⁴⁷ A responsabilidade dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam poderes de facto também existe relativamente a multas ou coimas devidas por factos anteriores, em que a decisão definitiva só seja notificada durante o período do exercício do seu cargo, mas neste caso, desde que lhes seja imputável a falta de pagamento (art. 8.º, n.º 1, b).

¹⁴⁸ O RGIT atribui ainda responsabilidade solidária pelo pagamento das multas e coimas às pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta deles, cometeram infracções fiscais, excepto se tiverem tomado as providências necessárias para que eles tivessem cumprido a lei (art. 8.º, n.º 3). Esta responsabilidade solidária é também extensiva aos pais e representantes legais de menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas (art. 8.º, n.º 4).

¹⁴⁹ “(...) julgo justificar a especialidade da tipificação penal fiscal, face à comum, será a circunstância de, nas infracções essencialmente fiscais, o infractor procura evitar a amputação do seu próprio património atingido pela tributação, não procurando, ao contrário do que sucede, em regra, nos correspondentes crimes comuns, um enriquecimento à custa do Estado”, Nuno Sá Gomes, obra citada, pág. 103. Ainda segundo este autor, é também esta a razão que justifica a existência de um regime punitivo dos crimes fiscais especialmente atenuado, chamando-lhes crimes especiais *sui generis* privilegiados.

desses tipos penais comuns, quando o facto ilícito for praticado com finalidade exclusivamente fiscal, atentos os princípios *non bis in idem*¹⁵⁰ e *lex specialis derogat lex generalis*.

No Acórdão n.º 3/2003 do STJ (recurso extraordinário para fixação de jurisprudência, com três votos de vencido) foi decidido que: *“Na vigência do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (...), não se verifica concurso real entre o crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 23.º daquele Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, e os crimes de falsificação e de burla, previstos no Código Penal, sempre que estejam em causa apenas interesses fiscais do Estado, mas somente concurso aparente de normas, com prevalência das que prevêm o crime de natureza fiscal (...) é perfeitamente plausível que, através da factualidade que determina a fraude fiscal, se possam cometer outras infracções para além daquela. Mister é que se tenham violado interesses ou bens jurídicos substancialmente diferentes e se não caia, por isso, numa situação de consunção»*.

”. Existe assim um concurso aparente de normas penais¹⁵¹. Todavia, de acordo com a parte final daquela norma, este princípio não se aplica, sempre que o mesmo facto ilícito, além de configurar a prática de um crime fiscal e de preencher também o tipo legal do crime comum, ofender, não apenas os interesses do Fisco, mas ainda outros interesses jurídicos diferentes, designadamente os interesses de outros credores ou até interesses do Estado, distintos dos da Fazenda Nacional. Aliás, assim foi decidido no Acórdão do TRP de 18/03/98 (processo n.º 9840078) com o sumário publicado em <http://www.dgsi.pt>: *“Sendo a conduta do agente violadora dos diversos bens jurídicos protegidos na incriminação dos crimes de falsificação, burla e fraude fiscal, verifica-se uma situação de concurso real entre aquelas infracções”*.

¹⁵⁰ Dispõe o art. 29.º, n.º 5, da CRP que: *“Ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime”*.

¹⁵¹ *“I - Integra o crime de fraude fiscal - então previsto e punido pelo artigo 23 n.2, do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (...), em concurso aparente com os crimes de burla e falsificação, impondo-se a aplicação daquela lei (lei especial), em detrimento da lei geral (Código Penal), a conduta do arguido que mediante a emissão de facturas falsas (não correspondentes a qualquer transacção comercial) recebeu do Estado, indevidamente, dinheiro a título de reembolso do Imposto sobre o Valor Acrescentado.” - ACRP de 20/05/98, proc. n.º 9810469, publicado em <http://www.dgsi.pt>. “I - Na emissão de factura, em que não há correspondência com a transacção que titula, com a intenção de obter proventos em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, por reembolso, ou em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, por diminuição da matéria colectável, existe um mero concurso aparente entre o crime de “fraude fiscal” (...) e os crimes de falsificação de documento, previsto e punido pelo artigo 228 n.1 alínea a) e de burla, do artigo 313 n.1 ambos do Código Penal de 1982, impondo-se, em tal caso, a aplicação exclusiva da lei especial, o dito Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, em detrimento da lei geral, o Código Penal, pese embora a moldura abstracta de qualquer dos indicados crimes comuns ser mais grave”. - ACRP de 13/10/99, proc. n. 9910641, publicado em <http://www.dgsi.pt>. “I - O reembolso a título do Imposto sobre o Valor Acrescentado e a diminuição de tributação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, provenientes de emissão de facturas que simulavam fornecimentos e prestações de serviços inexistentes, do que resultou somente a defraudação dos interesses do fisco, configura apenas o crime de fraude fiscal em concurso aparente com o crime de burla. II - Extinto por prescrição o procedimento criminal pelo delito fiscal não pode prosseguir o procedimento pelo crime de burla”. - ACTRP de 25/10/2000, proc. n.º 9911204, publicado em <http://www.dgsi.pt>.*

Para as infracções previstas no RGIT aplicam-se, assim, somente as sanções aí previstas, a despeito de ter sempre de admitir-se a possibilidade de concurso com infracções de outra natureza, que não poderão deixar de ser as de natureza não tributária

As penas principais aplicáveis às pessoas singulares pela prática de crimes tributários são de prisão até oito anos¹⁵² (caso de associação criminosa do artigo 89.º, n.º 2 do RGIT) ou de multa de 10 a 600 dias. Aos crimes tributários praticados por pessoas colectivas, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente relevantes, naturalmente apenas são aplicadas penas de multa, que variam entre 20 e 1920 dias (art. 12.º do RGIT).

O juiz fixa a pena de multa (sobre a qual não incide qualquer adicional) de acordo com a situação económica e financeira do arguido, correspondendo cada dia de multa a uma quantia entre 1 € e 500 € para pessoas singulares e entre 5 € e 5000 €, tratando-se de pessoas colectivas ou entidades equiparadas (art. 15.º do RGIT).

A execução da pena de prisão pode ser suspensa¹⁵³, desde que o arguido efectue o pagamento da prestação tributária e os acréscimos, ou o montante dos benefícios indevidamente obtidos, em prazo a fixar pelo juiz até ao limite de cinco anos subsequentes ao trânsito em julgado da decisão condenatória. No caso de o entender oportuno, o juiz pode ainda fazer depender a suspensão da pena do pagamento de uma quantia estabelecida até ao limite máximo previsto para a pena de multa.

Se o arguido condenado em pena de prisão suspensa não efectuar o pagamento das quantias supra referidas, o juiz pode revogar-lhe a suspensão da execução da pena, exigir-lhe garantias de cumprimento do pagamento daquelas quantias ou

¹⁵² Com o RGIT o máximo da pena (8 anos) previsto para os crimes fiscais aproximou-se do previsto para os crimes contra o património em geral.

¹⁵³ *“A legalidade e conformidade constitucional do condicionamento da pena suspensa, nomeadamente, ao pagamento da indemnização devida ao lesado, de há muito foi atestada pelo Tribunal Constitucional, que, no acórdão de 4 de Novembro de 1987, considerou que em caso de revogação da suspensão por falta de pagamento não se poderá falar de prisão em resultado do não pagamento de uma dívida, já que a causa primeira da prisão é a prática de um «facto punível», salientando-se ali também que, em qualquer caso, a revogação da suspensão da pena é apenas uma das faculdades concedidas ao tribunal pela lei, para o caso de, durante o período da suspensão, o condenado deixar de cumprir, com culpa, qualquer dos deveres impostos na sentença. Posição que o Prof. Figueiredo Dias subscreve quando opina: «já se suscitou entre nós a questão - absolutamente infundada - de saber se o condicionamento da suspensão pelo pagamento da indemnização não configuraria, quando aquele pagamento não viesse a ser feito, uma (inconstitucional) prisão por dívidas! A alegação foi (obviamente) afastada pelo ACTC de 87NOV02, com o argumento irrecusável de que, nesse caso, a prisão é cumprida por força da condenação nela, feita pelo tribunal ao determinar a pena. Só uma completa incompreensão do que seja uma pena de substituição pode ter conduzido a tal equívoco». Não há assim qualquer ilegalidade no condicionamento da pena suspensa, mormente quando, como no caso, tal condição se reporta à reposição do «mal do crime»”.* – ACSTJ de 12/12/2002 (proc. n.º 02P4218), publicado em <http://www.dgsi.pt>.

prorrogar-lhe o período de suspensão até metade do prazo fixada para a concreta suspensão, neste último caso, sempre sem poder exceder o prazo máximo de suspensão admissível, que é de cinco anos (art. 14.º do RGIT). Trata-se de situações em que o contribuinte, repondo a verdade fiscal e pagando as quantias em dívida, obtém uma clemência penal fiscal.

No ACSTJ (proc. n.º 1094/03, 3.ª Secção) de 04/06/2003 (Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, 2003) foi decidido que *“I - A obrigação de pagamento à Fazenda Nacional dos impostos em dívida e respectivos juros, como condição da suspensão da execução da pena imposta pela prática de crime fiscal (art.º 14.º, n.º 1 do RGIT) não constitui uma verdadeira indemnização, mas antes uma mera condição da pena de substituição, reforçando o conteúdo reeducativo e pedagógico da censura. II – “Tal pagamento, consoante aquele dispositivo legal, é obrigatório, já que aí se prescreve que a suspensão é sempre condicionada ao pagamento, até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos, o que constitui uma especificidade em relação ao regime geral consubstanciado no art. 50.º, do CP”.*

Também no ACSTJ de 23/10/2003 (proc. n.º 3208/03, da 5.ª secção, publicado em Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, 2004) lavrou-se que: *“(…) II – A lei penal tributária, ao exigir que a suspensão fique subordinada ao pagamento integral da prestação tributária, deixa subentendido o repúdio dessa “substituição” se a obrigação condicionante não for viável, designadamente se representar para o condenado uma obrigação cujo cumprimento for inexigível ou, mais precisamente, não for razoavelmente de exigir”. “III – Em caso de suspensão condicionada, justificar-se-á sob pena de o processo (e com ele, assim desincentivado, o próprio condenado) entrar em letargia durante o período do pagamento condicionante – que o tribunal estabeleça um apertado calendário de entregas à administração fiscal, por conta da prestação tributária e respectivos acréscimos, de mensalidades de montante que, proporcionado ao valor global da dívida, antecipe a sua integral satisfação ao cabo do prazo fixado”“IV – concluindo-se pela inviabilidade, num juízo prognóstico de razoabilidade, da satisfação da condição legal, será de repudiar a substituição da prisão por suspensão (pois que esta, sem o pagamento integral da prestação tributária não realiza de forma adequada e suficiente – na perspectiva do próprio RGIT – as finalidades da punição), haverá que se retroceder, revendo-se*

porventura a solução a seu tempo provisoriamente adiantada, à questão da opção entre a prisão (ainda que suspensa) e a multa (que, numa primeira abordagem, se rejeitara no pressuposto de que a suspensão – se condicionada – satisfaria adequada e suficientemente as finalidades de punição ” “V – Se o tribunal – quando substituiu a prisão por prisão suspensa e condicionou a suspensão ao pagamento integral da prestação tributária – não tomou posição explícita sobre se esse dever representava, ou não, para o condenado (tendo em conta a sua situação laboral e patrimonial) uma obrigação razoavelmente exigível, deixou de se pronunciar sobre uma questão – a da razoabilidade prática da obrigação condicionante – que devia ter apreciado, assim viciando a sentença, nessa parte, de nulidade (art. 379.º, n.º 1, al c), do CPP)”.

Aos agentes dos crimes tributários podem ser aplicadas, cumulativamente com as penas principais, penas acessórias¹⁵⁴, como é o caso, entre outras, da interdição temporária para o exercício de certas actividades ou profissões, a perda de benefícios fiscais concedidos¹⁵⁵, o encerramento de estabelecimento e a própria dissolução da pessoa colectiva. A aplicação das penas acessórias tem que observar os pressupostos previstos no Código Penal¹⁵⁶ e, em particular, as regras próprias previstas do art. 17.º do RGIT¹⁵⁷. Assim, por exemplo, a pena acessória de

¹⁵⁴ Defluiu do art. 16.º do RGIT : “São aplicáveis, cumulativamente, aos agentes dos crimes tributários as seguintes penas acessórias: a) Interdição temporária do exercício de certas actividades ou profissões; b) Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos; c) Perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter; d) Privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos ou por instituições particulares de solidariedade social comparticipadas pelo orçamento da segurança social; e) Encerramento de estabelecimento ou de depósito; f) Cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações; g) Publicação da sentença condenatória a expensas do agente da infracção; h) Dissolução da pessoa colectiva; i) Perda de mercadorias, meios de transporte e outros instrumentos do crime”.

¹⁵⁵ Doutrinariamente, não é pacífica a admissibilidade desta sanção acessória. A este propósito refere Nuno Sá Gomes, obra citada, a págs. 43 e segs.: “Sendo o Direito Fiscal um ramo de direito público que tutela o interesse público à correcta percepção dos impostos, é óbvio que a violação dos deveres tributários, qualificada, legalmente, como infracção fiscal, sancionada com penas fiscais, revela uma particular intensidade do interesse público que foi violado, por o infractor pôr em especial risco, ou atentar abertamente, contra a desejada correcta percepção do imposto. Mas, por outro lado, traduzindo-se os benefícios fiscais em factos extrafiscais impeditivos do nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal, de natureza excepcional, daí decorre que, no critério do legislador fiscal, a não percepção do imposto, verificados que sejam os pressupostos e condicionalismos do desagravamento, tutela um interesse público extrafiscal superior, em princípio, ao da própria percepção do imposto (...) Não é outro, de facto, o sentido normativo de todos os desagravamentos fiscais de qualquer natureza e regime jurídico...) coexistem, em tensão dialéctica, dois interesses públicos contraditórios(...)”.

¹⁵⁶ O art. 65.º do Código Penal diz, sob a epígrafe princípios gerais: “1 – Nenhuma pena envolve como efeito necessário a perda de direitos civis, profissionais ou políticos. 2 - A lei pode fazer corresponder a certos crimes a proibição do exercício de determinados direitos ou profissões”. Vêm depois enumeradas naquele diploma diversas penas acessórias como a proibição do exercício de funções (art. 66.º), a suspensão do exercício de funções (art. 67.º) e a proibição de conduzir veículos motorizados (art. 69.º).

¹⁵⁷ Dispõe o art. 17.º do RGIT, sob a epígrafe pressupostos de aplicação das penas acessórias: “1 — As penas a que se refere o artigo anterior são aplicáveis quando se verificarem os pressupostos previstos no Código Penal, observando-se ainda o disposto nas alíneas seguintes: a) A interdição temporária do exercício de certas actividades ou profissões poderá ser ordenada quando a infracção tiver sido cometida com flagrante abuso da profissão ou no exercício de uma actividade que

interdição temporária para o exercício de profissão, deve ser aplicada quando a infracção tributária tiver sido praticada com flagrante abuso da profissão exercida pelo agente.

Consideram-se perdidos a favor da Fazenda Nacional alguns dos objectos¹⁵⁸ e instrumentos que tenham sido utilizados na prática ou para a prática dos crimes tributários. Caso esses instrumentos não pertencerem ao agente do crime, ele deverá ser condenado a pagar quantia equivalente ao seu valor.

O procedimento criminal por crime tributário prescreve no prazo de cinco anos a contar da data da prática dos factos¹⁵⁹, mas quando o limite máximo da pena de prisão for igual ou superior a cinco anos (no máximo oito) o prazo é de 10 anos¹⁶⁰ (art. 21.º do RGIT). Todavia, o prazo de prescrição do procedimento criminal é

dependa de um título público ou de uma autorização ou homologação da autoridade pública; b) A condenação nas penas a que se referem as alíneas b) e c) deverá especificar os benefícios e subvenções afectadas, só podendo, em qualquer caso, recair sobre atribuições patrimoniais concedidas ao condenado e directamente relacionadas com os deveres cuja violação foi criminalmente punida ou sobre incentivos fiscais que não sejam inerentes ao regime jurídico aplicável à coisa ou direito beneficiados; c) O tribunal pode limitar a proibição estabelecida na alínea d) a determinadas feiras, mercados, leilões e arrematações ou a certas áreas territoriais; d) Não obsta à aplicação da pena prevista na alínea e) a transmissão do estabelecimento ou depósito ou a cedência de direitos de qualquer natureza relacionados com a exploração daqueles, efectuada após a instauração do processo ou antes desta mas depois do cometimento do crime, salvo se, neste último caso, o adquirente tiver agido de boa fé; e) O tribunal pode decretar a cassação de licenças ou concessões e suspender autorizações, nomeadamente as respeitantes à aprovação e outorga de regimes aduaneiros económicos ou suspensivos de que sejam titulares os condenados, desde que o crime tenha sido cometido no uso dessas licenças, concessões ou autorizações; f) A publicação da sentença condenatória é efectuada mediante inserção em dois jornais periódicos, dentro dos 30 dias posteriores ao trânsito em julgado, de extracto organizado pelo tribunal, contendo a identificação do condenado, a natureza do crime, as circunstâncias fundamentais em que foi cometido e as sanções aplicadas; g) A pena de dissolução de pessoa colectiva só é aplicável se esta tiver sido exclusiva ou predominantemente constituída para a prática de crimes tributários ou quando a prática reiterada de tais crimes mostre que a pessoa colectiva está a ser utilizada para esse efeito, quer pelos seus membros, quer por quem exerça a respectiva administração. 2 — As penas previstas nas alíneas a), b), d), e) e f) e a inibição de obtenção de benefícios fiscais, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social, prevista na alínea c), todas do artigo anterior, não podem ter duração superior a três anos, contados do trânsito em julgado da decisão condenatória”

¹⁵⁸ É o caso das mercadorias, meios de transporte utilizados para as transportar, ou valor equivalente destes, no caso de não pertencerem ao agente. O mesmo sucede ainda com as armas e outros instrumentos utilizados para a prática dos crimes aduaneiros (arts. 18.º a 20.º do RGIT). As mercadorias, as armas e os meios de transporte utilizados no crime, assim como os instrumentos utilizados para a prática do crime, que sejam apreendidos ficam depositados nas estâncias aduaneiras ou em depósitos públicos. Mediante autorização da autoridade judiciária os referidos objectos podem ser utilizados provisoriamente pela Guarda fiscal que os tiver apreendido, até à declaração de perda ou de restituição (art. 38.º, n.ºs 1 e 2 do RGIT).

¹⁵⁹ *“Haverá que julgar extinto por prescrição o procedimento criminal por crime de fraude fiscal previsto e punido pelo artigo 23 ns.1 alínea a), 2 alínea a) e d) e 3 alínea a) do Decreto-Lei n.20-A/90, de 15 de Janeiro, por terem decorrido 5 anos desde a data da prática dos factos, sendo que o único facto interruptivo (notificação do despacho que recebeu a acusação) teve lugar para além desse prazo de 5 anos. A data da consumação do crime é a da comunicação aos Serviços de Imposto sobre Valor Acrescentado, por parte do arguido, do forjado crédito de Imposto sobre o Valor Acrescentado invocado” – ACTRP de 05/04/2000, processo n.º 9911120, publicado em <http://www.dgsi.pt>. “I - O director distrital de finanças é um órgão de polícia criminal, no sentido amplo que deve ser dado ao conceito do artigo 1 n.1 alínea c) do Código de Processo Penal. II - O acto de constituição de arguido lavrado por ele faz interromper o prazo do procedimento criminal” - ACTRP de 15/10/2003, processo n.º 0312712, publicado em <http://www.dgsi.pt>. “O procedimento criminal por crime de fraude fiscal extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a sua prática sejam decorridos cinco anos, estabelecendo o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, como lei especial, um prazo diferente do do Código Penal” – Acórdão do TRP de 05/01/2000 (processo n.º 9940921), publicado em <http://www.dgsi.pt>*

¹⁶⁰ O art. 118.º, n.º 1, b), do Código Penal, dispõe que o procedimento criminal extingue-se por efeito de prescrição, logo que sobre a prática do crime tiverem decorrido 10 anos, quando estiverem em causa crimes puníveis com pena de prisão com limite máximo igual ou superior a 5 anos, mas inferior a 10.

reduzido ao prazo de caducidade¹⁶¹ do direito à liquidação da prestação tributária, quando a infracção depender de prévia liquidação.

O prazo de prescrição do procedimento criminal interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos no Código Penal¹⁶², mas a suspensão da prescrição verifica-se ainda no caso de ter sido intentado procedimento, contestação técnica aduaneira ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos e quando estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver havido oposição à execução (arts. 42.º, n.º 2 e 47.º do RGIT).

A prescrição é uma das causas da extinção da responsabilidade penal fiscal. Se tiver decorrido o supra aludido prazo legal sem que o procedimento judicial para a aplicação da pena tenha sido instaurado ou, tendo-o sido, o respectivo processo tiver estado parado, a extinção da responsabilidade penal fiscal justifica-se por duas razões, por um lado, a paz jurídica do arguido, que não deve ver a indefinição da sua responsabilidade prolongar-se para além de certo tempo, por outro lado, a presunção de que o Estado, titular do *ius puniendi*, se desinteressou da definição dessa responsabilidade, por entretanto terem perdido actualidade os fins preventivo e repressivo das penas a aplicar.

A este propósito, é interessante a decisão tirada no Acórdão do TRP de 15/10/2003 (processo n.º 0312712), que pode ser consultado em <http://www.dgsi.pt>. Aí se decidiu que o director distrital de finanças é um órgão de polícia criminal, no sentido amplo que deve ser dado ao conceito do artigo 1.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Penal (CPP), pelo que o acto de constituição de arguido lavrado por ele faz interromper o prazo de prescrição do procedimento criminal: *“Afigura-se indiscutível que a Administração Fiscal não é uma autoridade judiciária. Porém, o*

¹⁶¹ O art. 45.º da LGT estabelece como regra um prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos de 4 anos. Esse prazo pode ser reduzido nos casos de “erro evidenciado na declaração do sujeito passivo” e no caso de ter havido reporte de prejuízos da sociedade. A caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte da nota de liquidação.

¹⁶² Art. 120.º do Código Penal: “1 - A prescrição do procedimento criminal suspende-se, para além dos casos especialmente previstos na lei, durante o tempo em que: a) O procedimento criminal não puder legalmente iniciar-se ou continuar por falta de autorização legal ou de sentença a proferir por tribunal não penal, ou por efeito da devolução de uma questão prejudicial a juízo não penal; b) O procedimento criminal estiver pendente a partir da notificação da acusação ou, não tendo esta sido deduzida, a partir da notificação da decisão instrutória que pronunciar o arguido ou do requerimento para aplicação de sanção em processo sumaríssimo; c) Vigorar a declaração de contumácia; ou d) A sentença não puder ser notificada ao arguido julgado na ausência; e) O delinquento cumprir no estrangeiro pena ou medida de segurança privativas da liberdade. 2 - No caso previsto na alínea b) do número anterior a suspensão não pode ultrapassar 3 anos. 3 - A prescrição volta a correr a partir do dia em que cessar a causa da suspensão”. Art. 121 do CP: “1 - A prescrição do procedimento criminal interrompe-se: a) Com a constituição de arguido; b) Com a notificação da acusação ou, não tendo esta sido deduzida, com a notificação da decisão instrutória que pronunciar o arguido ou com a notificação do requerimento para aplicação da sanção em processo sumaríssimo; c) Com a declaração de contumácia; d) Com a notificação do despacho que designa dia para audiência na ausência do arguido. 2 - Depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição. 3 - A prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade. Quando, por força de disposição especial, o prazo de prescrição for inferior a 2 anos o limite máximo da prescrição corresponde ao dobro desse prazo”.

art. 43.º, nºs 1 e 2 do RJIFNA, em vigor na data dos factos, atribuía ao agente da administração fiscal, quando investigava um crime fiscal, os poderes e as funções de órgão de polícia criminal”.

Quando o agente repuser a verdade sobre a sua situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a três anos, a pena pode ser dispensada¹⁶³ se, cumulativamente, a ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves, a prestação tributária e os demais acréscimos legais tiverem sido pagos ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos e se à dispensa da pena não se opuserem razões de prevenção¹⁶⁴. É uma medida de clemência penal fiscal. A este propósito, referiu-se no ACSTJ de 29/01/2003 (processo n.º 02P983) publicado em <http://www.dgsi.pt> que: “(...)essa norma deve ser interpretada no sentido de que o seu conteúdo não abrange nem implica a derrogação do princípio consagrado no nosso sistema penal de que a falta de cumprimento das condições da suspensão não determina automaticamente a revogação desta, antes impondo a lei ao juiz que averigúe do carácter culposo desse incumprimento e que, mesmo verificando a existência de culpa (sem o que a revogação não é possível), considere a possibilidade de alguma das legalmente previstas soluções alternativas à revogação. Só sendo determinável tal revogação nas situações de acentuada gravidade expressamente previstas na lei penal (cf. arts. 55º e 56º do C.P. (...), e sendo o art. 56º do C.P. aplicável ex vi dos arts. 4º, nº 1, do RJIFNA e 3º, alínea a) do RGIT)”.

A dispensa da pena também pode ser aplicada a pessoas colectivas condenadas em pena de multa, conforme foi decidido no ACTRP, de 16 de Junho de 2004 (processo n.º 0440429): “Como o art.º 22º, da Lei 15/2001, apenas refere o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a três anos, cumpre questionar se a

¹⁶³ “1 - A dispensa de pena prevista no artigo 22 da Lei n.15/2001, de 5 de Junho pode ser aplicada a pessoas colectivas. II - As normas da Lei n.15/2001 que prevêem simultaneamente a responsabilidade penal das pessoas colectivas e a dos respectivos gerentes não violam o artigo 29 n.5 da Constituição” – ACTRP de 16-06-2004 (proc. n.º 0440429) publicado em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁶⁴ O art. 44.º do RGIT prevê a possibilidade do arquivamento do processo no caso de estar expressamente prevista na lei a dispensa de pena para o crime em causa. Respiça-se daquele normativo, sob a epígrafe arquivamento em caso de dispensa da pena “1 — Se o processo for por crime relativamente ao qual se encontre expressamente prevista na lei a possibilidade de dispensa da pena, o Ministério Público, ouvida a administração tributária ou da segurança social e com a concordância do juiz de instrução, pode decidir-se pelo arquivamento do processo, se se verificarem os pressupostos daquela dispensa. 2 — Se a acusação tiver sido já deduzida, o juiz de instrução, enquanto esta decorrer, pode, com a concordância do Ministério Público e do arguido, ouvida a administração tributária ou da segurança social, decidir-se pelo arquivamento do processo, se se verificarem os pressupostos da dispensa da pena”. A este propósito foi decidido no ACTRP de 01-10-2003 (proc. n.º 0312396), publicado em <http://www.dgsi.pt>: “competia ao Ministério Público, e só, assumir a iniciativa do arquivamento do processo até ao julgamento. Não o tendo feito, não pode o tribunal, depois de o processo ter transitado para a fase de julgamento, substituí-lo em tal iniciativa”. A iniciativa tem de caber ao MP, embora para o arquivamento seja necessária a concordância do juiz de instrução e do assistente”.

medida de dispensa de pena pode ter lugar, ou não, quanto aos crimes tributários cometidos por pessoas colectivas, punidos, como se sabe, com penas de multa. (...) a referência que é feita no art.º 22º n.º 1 do RGIT, a pena de prisão igual ou inferior a três anos, ao respectivo tipo legal, e daí retirar que a intenção do legislador foi definir os tipos legais a que pretendia aplicar a dispensa, abrangendo quer as pessoas singulares, que são punidas nessa moldura, quer as pessoas colectivas que são aí punidas na moldura equivalente de multa. esta última solução a que nos parece mais razoável, art.º 9º do Código Civil, e a que se justifica até por um argumento de identidade de razão. Como explicar, que sendo uma pessoa singular e uma pessoa colectiva condenadas, pela mesma disposição legal, em virtude da mesma conduta, a pena da pessoa singular possa ser dispensada e a da pessoa colectiva não?”

A pena é especialmente atenuada¹⁶⁵ se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e os demais acréscimos legais até à decisão final, ou no prazo nela fixado (art. 22.º do RGIT).

5.2.5 O Processo Penal Tributário

A notícia do crime tributário pode ser adquirida pelo Ministério Público ou pela administração tributária ou órgãos da segurança social com competência delegada, pelos órgãos de polícia criminal, pelos agentes tributários e da segurança social ou através de simples denúncia.

A denúncia por crime tributário deve conter, na medida do possível, a indicação dos factos que constituem o crime, o dia, a hora, o local e as circunstâncias em que ele foi cometido, bem como a identificação do agente, dos ofendidos e deve reunir todas as provas conhecidas, nomeadamente testemunhas e documentos.

Qualquer autoridade judiciária que, no decurso de um processo por crime não tributário, tome conhecimento de indícios de crime tributário, deve comunicá-los ao Ministério Público ou ao órgão da administração tributária ou da segurança social competente. O mesmo se aplica ao agente da administração tributária ou da

¹⁶⁵ “1 - O facto de na data do julgamento já terem decorrido mais de seis anos sobre o momento da prática dos factos (crime de fraude fiscal), e apesar de o arguido ter bom comportamento, não se justifica a atenuação especial da pena prevista no artigo 73 n.2 alínea d) do Código Penal de 1982, por não ter ficado provada a existência de uma acentuada diminuição da ilicitude do facto ou da culpa do agente (o comportamento deste indicia uma obstrução à realização da justiça por ter faltado, alternadamente com o seu co-arguido, sucessivamente, à audiência de julgamento, por esse facto adiada por oito vezes e à qual só compareceu após passagem de mandados de detenção, além de que não diminuiu o alarme social do crime, sendo premente a necessidade de medidas que evitem a evasão fiscal” – ACTRP de 17-12-97 (proc. n.º 9741027) publicado em <http://www.dgis.pt>.

segurança social que adquira notícia de crime tributário no exercício das suas funções, ou fora delas.

Quando não seja adquirida pelas entidades competentes para o inquérito, a notícia do crime deve ser transmitida ao Ministério Público ou ao órgão da administração tributária ou da segurança social com competência delegada para o inquérito (art. 35.º da LGT).

O Ministério Público é assistido tecnicamente em todas as fases do processo, mesmo em relação aos actos de inquérito que não sejam delegados, pela administração tributária ou da segurança social, que podem designar para cada processo um agente da administração ou um perito tributário (art. 50.º, n.º 1 do RGIT).

Em caso de flagrante delito de factos consubstanciadores da prática de crime tributário punível com pena de prisão, os agentes da administração tributária e os órgãos de polícia criminal procedem à detenção da pessoa que os estiver a praticar ou tiver acabado de praticar (art. 36.º do RGIT).

Com a notícia do crime é obrigatoriamente aberto um inquérito sob a direcção do Ministério Público (art. 40.º do RGIT), que pode delegar competências para a prática dos actos de investigação nos órgãos da administração tributária e da segurança social. Determinados poderes e funções no inquérito presumem-se mesmo delegadas àqueles órgãos (art. 40.º, n.º 2 do RGIT)¹⁶⁶, nomeadamente a recolha da notícia dos crimes e a tentativa de impedimento das suas consequências, a descoberta dos seus agentes e a efectivação dos actos necessários e urgentes destinados a assegurar os meios de prova (art. 55.º do CPP *ex vi* art. 40.º, n.º 2, do RGIT).

Os actos de inquérito que tenham sido delegados nos órgãos da administração tributária, da segurança social ou da polícia criminal, devem estar concluídos no prazo máximo de oito meses, a contar da data em que tiver sido adquirida a notícia

¹⁶⁶ *Dispõe o art. 41 do RGIT, sob a epígrafe competência delegada para a investigação, que: “1 — Sem prejuízo de a todo o tempo o processo poder ser avocado pelo Ministério Público, a competência para os actos de inquérito a que se refere o n.º 2 do artigo 40.º presume-se delegada: a) Relativamente aos crimes aduaneiros, no director da direcção de serviços antifraude, nos processos por crimes que venham a ser indiciados no exercício das suas atribuições ou no exercício das atribuições das alfândegas e na Brigada Fiscal da Guarda Nacional Republicana, nos processos por crimes que venham a ser indiciados por estes no exercício das suas atribuições; b) Relativamente aos crimes fiscais, no director de finanças que exercer funções na área onde o crime tiver sido cometido ou no director da Direcção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária nos processos por crimes que venham a ser indiciados por aquela no exercício das suas atribuições; c) Relativamente aos crimes contra a segurança social, nos presidentes das pessoas colectivas de direito público a quem estejam cometidas as atribuições nas áreas dos contribuintes e dos beneficiários. 2 — Os actos de inquérito para cuja prática a competência é delegada nos termos do número anterior podem ser praticados pelos titulares dos órgãos e pelos funcionários e agentes dos respectivos serviços a quem tais funções sejam especialmente cometidas. 3 — Se o mesmo facto constituir crime tributário e crime comum, pode o Ministério Público determinar a constituição de equipas também integradas por elementos a designar por outros órgãos de polícia criminal para procederem aos actos de inquérito”.*

do crime. Todavia, no caso de ter sido intentado procedimento, contestação técnica aduaneira ou processo tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos, o prazo de oito meses suspende-se e o inquérito não é encerrado, enquanto não for praticado acto definitivo ou for proferida decisão final sobre a referida situação tributária. De todo o modo, a investigação não é concluída enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, sendo certo que o seu procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza.

Quando a investigação levada a cabo durante o inquérito está concluída, o órgão competente emite parecer fundamentado e remete-o ao Ministério Público juntamente com o auto de inquérito (art. 42.º do RGIT). Em seguida, se o Ministério Público constatar existir prova bastante de não se ter verificado o crime, de o arguido não o ter praticado, de ser legalmente inadmissível o procedimento ou de não haver indícios suficientes da verificação do crime ou de quem foram os seus agentes, profere despacho de arquivamento (art. 277.º, n.º 1 e 2 do CPP *ex vi* art. 43.º, n.º 1 do RGIT). Se, por outro lado, durante o inquérito tiverem sido recolhidos indícios suficientes de se ter verificado o crime e de quem foi o seu agente, o Ministério Público profere despacho de acusação no prazo de 10 dias (art. 283.º, n.º 1 do CPP *ex vi* art. 43, n.º 1 do RGIT). Antes de proferir qualquer um dos referidos despachos, o Ministério Público pode entender ser ainda necessária a prática de novos actos de inquérito (art. 43.º, n.º 2 do RGIT).

Se o inquérito for arquivado ou não for deduzida a acusação, essa decisão é comunicada à administração tributária ou da segurança social, para efeito de eventual procedimento por contra-ordenação (art. 45.º do RGIT). Aliás, em qualquer fase do processo, as respectivas decisões finais são sempre comunicadas à administração tributária ou da segurança social (art. 50.º, n.º 2 do RGIT).

Se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver havido lugar a oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças. E isto é assim porque naturalmente o dano para o Fisco só existe se a vantagem patrimonial pretendida pelo agente for fiscalmente indevida, ou seja, fiscalmente ilícita.

No caso de suspensão do processo penal tributário, o processo que lhe deu causa tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie (art. 47.º do RGIT)¹⁶⁷.

5.2.6 O crime em especial

O crime de fraude fiscal vem enunciado nos arts. 103.º e 104 do RGIT, com a seguinte redacção: “Art. 103.º (Fraude) 1 - *Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. 2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 7500¹⁶⁸. 3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária”.* “Art.º 104.º (Fraude qualificada) 1 - *Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias: a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções; c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; d) O agente falsificar ou viciar, ocultar¹⁶⁹, destruir, inutilizar ou recusar entregar,*

¹⁶⁷ “A sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido da oposição de executado, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez transitadas, constituem caso julgado para o processo penal tributário apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram” (art. 48.º do RGIT).

¹⁶⁸ Podem ser puníveis como contraordenação fiscal.

exibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais. 2 - A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente. 3 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

Sinteticamente, pode definir-se fraude fiscal como toda a acção ou omissão destinada a impedir, reduzir ou retardar o pagamento de uma obrigação tributária. Subjectivamente o crime de fraude fiscal é um crime doloso (dolo específico – visa uma diminuição das receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal injustificado)¹⁷⁰.

Objectivamente são sancionadas as condutas que consistem na ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade e das declarações apresentadas ou prestadas à administração fiscal para que ela fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável, ou ainda de factos que não tenham sido declarados e que devam ser revelados à administração tributária. Também preenche o tipo objectivo do crime de fraude fiscal a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. Neste caso, a fraude fiscal abrange quer a simulação relativa, quer a absoluta.

Os reembolsos fraudulentos só são punidos como fraude fiscal se houver diminuição efectiva de receitas fiscais. Se se tratarem de reembolsos obtidos

¹⁶⁹ A ocultação ou alteração de factos ou valores através da falsificação ou viciação dos livros e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei fiscal pode traduzir-se na omissão de registo de receitas ou na contabilização de custos inexistentes ou superiores aos reais a coberto de "facturas falsas". Todavia. Os conceitos de falsificação ou viciação de documentos ou elementos probatórios, ou o seu uso pelo agente, bem como de ocultação, destruição, danificação ou inutilização de tais documentos devem ser interpretados à luz dos arts. 255º a 259º do CP, atenta a regra do art. 3.º do RGIT.

¹⁷⁰ (...) o crime de fraude fiscal não fica perfeito apenas com a declaração falsa, exigindo-se uma intenção específica ou uma situação factual de perigo concreto". ACSTJ de 21/05/2003 (proc. n.º 03P132), publicado em <http://www.dgsi.pt>.

mediante operações fictícias, em que não seja devido imposto, há apenas burla e não fraude fiscal.

Conforme referido, o crime de fraude fiscal tem dois elementos de natureza objectiva e dois elementos de natureza subjectiva. Os elementos de natureza objectiva são o comportamento traduzido na apresentação de declarações de imposto nas quais factos ou valores que delas devam constar tenham sido objecto de alteração (intencional), ocultação¹⁷¹ (encobrimento fáctico) ou de celebração de negócio jurídico simulado e o evento perigoso (o crime de fraude fiscal é um crime de perigo) que é dirigido a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de um benefício fiscal injustificado. Daqui também resulta que a fraude fiscal pode ser comissiva ou omissiva.

Os elementos de natureza subjectiva são o dolo e a ilicitude e estão presentes na intenção de não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou na obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais.

O bem jurídico especialmente protegido com o crime de fraude fiscal é a ofensa ao património ou Erário Público¹⁷² ou seja, ao direito do Estado ao cumprimento dos deveres fiscais por parte dos cidadãos. Mas entendimento diferente tem por vezes sido adoptado pela doutrina e jurisprudência. Neste sentido no ACTRP de 03/04/02 (publicado em <http://www.dgsi.pt>) diz-se que: *“O tipo objectivo do crime de fraude fiscal basta-se como o atentado à verdade ou transparência corporizado nas diferentes modalidades previstas no artigo 23 n.1 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, consumando-se o crime mesmo que nenhum enriquecimento venha a ter lugar”*¹⁷³. Existem portanto diferentes posições quanto ao bem jurídico protegido pelo crime de fraude fiscal, bem expressas no ACSTJ de 21/05/2003 (proc. n.º 03P132), publicado em <http://www.dgsi.pt>, donde se respiga: *“Relativamente aos modelos de organização dos crimes fiscais, tem-se distinguido três: o que centra a ilicitude no dano causado ao erário público, dando relevo na*

¹⁷¹ Só há ocultação ou alteração dos factos ou valores criminalizados se eles estiverem sujeitos a tributação. Também por isso o processo penal fiscal suspende-se enquanto não estiver decidida, com trânsito em julgado, eventual impugnação judicial ou oposição à execução que tenha sido deduzida (art. 47.º, n.º 1, do RGIT)

¹⁷² *“I - Um sócio de uma sociedade por quotas, prejudicado por actos delituosos alegadamente perpetrados por outros sócios no exercício da gerência da mesma sociedade, não tem legitimidade para se constituir assistente. II - Relativamente aos crimes de fraude e abuso de confiança fiscal, o bem jurídico especialmente tutelado é de eminente interesse público”*. ACRP de 03/06/1998, processo n.º 9810265, publicado em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁷³ Na doutrina há também quem considere que o bem jurídico protegido consiste na confiança da administração na capacidade contributiva dos contribuintes – neste sentido anotação de Helena Moniz ao Acórdão do STJ de 15/12/93, citação de Patrícia Noiret Silveira da Cunha, obra citada.

estrutura do ilícito ao desvalor do resultado; o que centra a ilicitude na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes com a Administração e, por consequência, na violação dos deveres de informação e de verdade fiscal, dando prevalência ao desvalor da acção; o que se apoia em razões mistas, resultantes da combinação dos anteriores modelos. O legislador preferiu o modelo misto de prestação do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal, paradigma a que obedece ao direito português (cf. Figueiredo Dias/Costa Andrade, O crime de fraude Fiscal..., in Direito Penal Económico e Europeu..., pag. 419 e segs., nº. 427 e segs.; Augusto Silva Dias, Crimes e Contra-ordenações fiscais, na mesma colectânea de textos, pág. 445 e segs.)”.

O crime de fraude fiscal é um crime de perigo concreto, o que significa que se punem os próprios actos preparatórios¹⁷⁴, mesmo antes de se consumir o prejuízo do Estado. Todavia, conforme referido supra, o perigo de dano só existe se a vantagem patrimonial fiscal pretendida pelo agente for fiscalmente indevida, fiscalmente ilícita, ou seja, se os factos estiverem efectivamente sujeitos a tributação¹⁷⁵.

O objectivo é penalizar as condutas ilegítimas¹⁷⁶ dos contribuintes que visam a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos¹⁷⁷ ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas fiscais.

Portanto, o crime consuma-se¹⁷⁸ mesmo que não chegue a haver dano ou vantagem patrimonial indevida (a ocorrência do resultado determina apenas a agravação da pena. A medida da pena configura a única e esgotante sede de

¹⁷⁴ A tentativa é punível por aplicação subsidiária do art. 23.º, n.º 1 do C.P, quando ao crime é abstractamente aplicável pena de prisão superior a 3 anos, o que sucede no caso da fraude qualificada.

¹⁷⁵ A ocultação de riqueza fiscalmente legítima que resulte de poupança fiscal realizada através de negócios fiscalmente menos onerosos ou técnicas contabilísticas lícitas não pode ser punida como crime. Também por isso o processo penal fiscal suspende-se nos termos supra referidos, enquanto não for decidida impugnação judicial ou oposição à execução que eventualmente tenham sido deduzidas (art. 47.º do RGIT).

¹⁷⁶ Nomeadamente através de ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável, ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária e a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

¹⁷⁷ Conforme referido, os reembolsos têm que resultar numa diminuição efectiva das receitas fiscais. Se tal não suceder existirá apenas o crime de burla comum e não o crime de fraude fiscal.

¹⁷⁸ No caso do IRC que é autoliquidado, a consumação verifica-se quando o contribuinte entrega a declaração, a coloca no correio ou a envia pela Internet. Quando é a administração a liquidar o imposto, como no caso do IRS, é na altura da liquidação que o crime se consuma.

relevância jurídico-penal do resultado lesivo do património fiscal), ponto é que se prove que as condutas comportam um risco típico, uma possibilidade séria de produção de tais eventos. O resultado¹⁷⁹ é antecipado para o momento anterior ao do dano material, para o momento em que o património fiscal do Estado é colocado em risco, sendo certo que o resultado fica dependente tão-só de mero acaso¹⁸⁰. Foi assim decidido no ACTRP de 19/03/2003 (proc. n.º 0210683), publicado em <http://www.dgsi.pt>, que: *“Com efeito, situando-se a tónica do tipo objectivo do crime de Fraude Fiscal, como acima se viu, na violação do dever do cidadão contribuinte de colaboração com a administração fiscal, prestando com verdade e transparência as suas declarações, não se poderá deixar de considerar que o crime imputado aos arguidos se perfectibilizou com a entrega dessa inexacta declaração, isto é, no dia 1/5/1991 (...) a produção de um eventual resultado é, em si mesma, irrelevante, sendo certo, aliás, que, com a apresentação da declaração, ficaram reunidos todos os elementos necessários para se definir, concretizadamente, o resultado visado pelo agente)”*

Contudo, resulta da lei que os factos só são qualificados como crime se a vantagem patrimonial indevida¹⁸¹ obtida pelo agente for superior a € 7.500,00. Até ao referido limite, a verdade é que a conduta apenas pode subsumir-se na prática de uma contraordenação fiscal.

Os esquemas fraudulentos utilizados pelos contribuintes para se eximirem ao pagamento dos impostos, ou obterem reembolsos indevidos são diversos. Alguns dos mais praticados destinam-se a evitar o pagamento do IVA ou obter o seu reembolso indevido. Por exemplo, um empresário exportador cria uma empresa fictícia (empresa ecrã) que vende determinados produtos (geralmente de elevado valor económico), acrescido do IVA sobre o respectivo preço, a uma empresa

¹⁷⁹ O resultado lesivo relevante para efeitos de direito penal fiscal pode assumir várias formas: pode traduzir-se no não pagamento puro e simples de um imposto devido, pode resultar na liquidação e pagamento de um imposto em montante inferior ao legalmente previsto, pode consistir na obtenção de um benefício fiscal à margem da lei, pode ser a obtenção de um reembolso sem suporte legal. Contudo, configura sempre tanto um enriquecimento indevido como, reflexamente, um prejuízo infligido ao Estado.

¹⁸⁰ *“(...)o que mais avulta no desenho da incriminação é o facto de ela assegurar uma “tutela avançada” ao património público fiscal. Para maximizar e reforçar a protecção deste património, a lei portuguesa antecipa a intervenção preventiva e repressiva do direito penal para um momento em que apenas se efectiva a lesão da verdade e transparência exigidas nas relações fisco-contribuinte (...) São, de resto, estas notas que já vimos, reconduzem a fraude fiscal à categoria dogmática dos chamados crimes de resultado cortado ou de tendência interna transcendente”* - ACSTJ de 21/05/2003 (proc. n.º 03P132), publicado em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁸¹ A vantagem patrimonial indevida traduz-se num aumento de património ou numa não diminuição patrimonial. Consiste no montante de imposto que o contribuinte deixou de pagar (diferença quantitativa entre a receita efectuada e a que deveria ter sido arrecadada nos cofres do Estado), bem como no valor que indevidamente tenha recebido em caso de reembolso. Deve existir uma conexão entre a vantagem visada e o dano causado. A vantagem patrimonial deve ser indevida, relativamente à qual o agente não tem qualquer pretensão jurídica.

importadora, também ela fictícia. Esta segunda empresa, por sua vez, vende os mesmos produtos com uma comissão de dez por cento, novamente acrescido do IVA. Aparentemente estes dez por cento foram o lucro da segunda empresa, todavia, se ambas as empresas forem do mesmo empresário e se a primeira não pagar imposto, o empresário recebe o dinheiro do imposto. Se as duas primeiras empresas são fictícias e pertencem a um testa de ferro (um qualquer indigente), o empresário nem sequer poderá vir a ser acusado criminalmente. Esta é usualmente designada por fraude baseada num esquema em cascata.

Também é muito praticada a denominada fraude em carrossel. Em regra, começa com a criação de uma rede internacional de empresas (chamadas de caixas de correio) que são registadas em off-shore para ocultar a identidade dos seus proprietários. Estes irão simular grandes quantidade de trocas comerciais (carrosséis), normalmente de produtos de elevado valor económico, durante um curto período de tempo. Ao longo desse período, essas empresas emitem declarações fiscais falsas e, em consequência, obtêm reembolsos de IVA indevidos.

Por vezes ainda são efectuadas importações e exportações de bens, utilizando para o efeito entrepostos fiscais registados em nome de empresas cujos sócios gerentes são marginais. As mercadorias importadas, depois de recebidas, são lançadas em circulação sem o pagamento do imposto devido. Quando as autoridades competentes iniciam o processo de cobrança do imposto, vêm a descobrir que o entreposto já se encontra encerrado, que a empresa não tem património e que o paradeiro dos sócios da empresa é desconhecido.

O regime suspensivo de IVA nas operações intracomunitárias (não é pago no acto e no país de aquisição ao grossista, outrossim no país onde a mercadoria é vendida ao consumidor) também por vezes dá origem a aproveitamentos fraudulentos. O empresário domiciliado em Portugal preenche a documentação declarando que a mercadoria se destina a um qualquer país comunitário (beneficia de isenção «ilegal» de IVA) e, ao invés daquela mercadoria seguir para esse país, é introduzida no circuito comercial em Portugal. Deste modo, o comerciante criminoso não paga o IVA e pode, inclusive, praticar preços mais baixos que irão provocar concorrência desleal a outras empresas do ramo. Por outro lado ainda, o Fisco pode ser duplamente defraudado, se o sujeito em questão deduzir o IVA das facturas que passar aos seus clientes, assim obtendo reembolsos indevidos daquele imposto (apropriação indevida).

5.2.6.1 O crime praticado através de facturas falsas

Dispõe o artigo 476.º do Código Comercial, aprovado pela Carta de Lei de 28 de Junho de 1888, que: “ O vendedor não pode recusar ao comprador a factura das cousas vendidas e entregues, com o recibo do preço ou da parte de preço que houver embolsado”.

Por sua vez, do artigo 28, n.º 1, alínea b), do Código do Imposto sobre o valor acrescentado (IVA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, respiga-se que: *“Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos (...) são obrigados, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, a:*
b) Emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços (...) bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços”. O artigo 35.º do mesmo diploma, estatui que a factura deve ser emitida o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido¹⁸².

O crime de fraude fiscal praticado através de facturas falsas, agora autonomizado pelo RGIT no art. 104, n.º 2, é provavelmente a modalidade de fraude fiscal mais praticada pelos contribuintes. Através da emissão de facturas que não titulam ou não correspondem a verdadeiras operações comerciais, procura-se documentar falsos custos para assim obter uma diminuição ilícita dos lucros e apresentar encargos fiscais que farão diminuir a matéria colectável sobre a qual incidirá o imposto de IRC a pagar. Outras vezes ainda, o escopo é obter reembolsos fiscais indevidos do IVA.

Uma parte importante da doutrina¹⁸³ e da jurisprudência têm entendido (neste sentido, por exemplo os ACSTJ de 4 de Maio de 1994, processo n.º 45029 e o processo n.º 975/98, de 1 de Junho de 1998; no sentido contrário, o Acórdão n.º

¹⁸² Diz o art. 35.º do CIVA o seguinte: “(...)5 - As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas deverão ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura (...) 10 - As facturas ou documentos equivalentes podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidos por via electrónica, desde que seja garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo, mediante assinatura electrónica avançada ou intercâmbio electrónico de dados (...)”.

¹⁸³ Neste sentido Nuno Sá Gomes, obra citada, págs. 241 e segs..

3/2003¹⁸⁴ do STJ, recurso extraordinário para fixação de jurisprudência, com dois votos de vencido) que, nos casos em que, para obter um reembolso indevido, o agente se apropria de uma parte do património do Estado, utilizando meios adequados a provocar astuciosamente um estado de erro ou engano que induzem a administração a praticar um acto que causa ao Erário Público um prejuízo patrimonial, existe o recurso a um meio fraudulento estranho à actividade fiscal do Estado, equivalente a qualquer outro artifício fraudulento produzido noutra esfera de actividade estatal.

Daí que os reembolsos de imposto por esta via obtidos são-no de forma «absolutamente» indevida, já que nenhuma relação fiscal se estabeleceu entre o agente e o Estado. O artifício fraudulento constituído pelas facturas falsas surge aqui como alheio à relação fiscal (*“não podem ser diminuídas as receitas fiscais, mas apenas aumentado o património do agente da infracção à custa do Estado”*¹⁸⁵) porque o agente não actua na veste de contribuinte e não visa a diminuição das receitas tributárias, mas sim obter um enriquecimento ilegítimo, mediante a determinação do Estado à prática de actos que lhe causam prejuízo patrimonial. Por isso, dizem estes autores que nestas situações não está presente o elemento subjectivo do crime de fraude fiscal (específico complexo), que é a intenção do agente de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida, visando uma diminuição das receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal injustificado. Como não está presente a relação jurídica fiscal, pressuposta pela fraude fiscal, tendo como sujeito activo o Estado e sujeito passivo o contribuinte, devedor do imposto ou responsável pelo cumprimento de alguma obrigação relacionada com a cobrança do imposto, não se verifica a prática do crime de fraude fiscal, mas sim a prática do crime de burla comum, concluindo ainda inexistir nestas situações concurso de normas do Código Penal e do RGIT.

Com a consignação expressa do crime de fraude fiscal praticado mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes, por operações verdadeiramente inexistentes, o legislador veio admitir claramente a hipótese de o crime de fraude fiscal poder ser praticado através da denominada simulação absoluta, conforme já era defendido por alguma doutrina antes da entrada em vigor do RGIT.

¹⁸⁴ Genericamente decidiu-se neste aresto que o Estado nunca pode ser burlado, porque a burla só pode ter lugar relativamente a pessoas individuais ou de direito privado.

¹⁸⁵ Nuno Sá Gomes, obra citada, pág. 249.

Mas o crime de fraude fiscal também pode existir relativamente a facturas com valores declarados diferentes dos realmente praticados pelas partes (em negócios jurídicos verdadeiros) ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente. Por vezes, portanto, são emitidas facturas falsas com a intenção de defraudar o Fisco e que têm por base negócios jurídicos verdadeiros.

As facturas falsas podem ser emitidas e fornecidas por uma pessoa ou empresa a pessoas ou empresas inexistentes (trata-se de uma falsificação total, porque nem sequer existe operação económica. São situações em que obviamente não há qualquer negócio jurídico); podem ser entregues pelo mesmo emitente a empresas existentes, mas com desconhecimento destas e ainda podem ser emitidas por uma pessoa conluída com aquela que as vai utilizar, incorporando-as esta última na sua contabilidade para diminuir os encargos fiscais do imposto de IRC e ou obter reembolsos ilegítimos do imposto de IVA. Este acordo acabado de referir, não raro, implica o pagamento pelo utilizador da factura de uma quantia ao emitente (ou então é gratuito, como é o caso das facturas denominadas de favor), muitas vezes um indigente que, incentivado e auxiliado por outrem, colectou-se como comerciante em nome individual ou constituiu uma sociedade unipessoal com o único e especial escopo de emitir facturas falsas.

Nestes dois últimos casos, em que existe conhecimento da operação pelo emitente e pelo utilizador, a falsificação pode existir apenas quanto ao valor da transacção económica, que efectivamente existiu, ou ser também total, nos casos em que inexistente qualquer transacção comercial.

Na eventualidade de o utilizador da factura falsa ter pago o IVA ao emitente da mesma, não poderá vir a deduzi-lo ao IVA que tiver que entregar ao Estado em resultado da sua actividade económica¹⁸⁶. Por sua vez, se o emitente tiver entregue ao Estado o IVA que recebeu do utilizador, também não o poderá vir a recuperar, pelo facto de ele ter resultado de um acto de falsificação.

O emitente da factura falsa é co-autor¹⁸⁷ do crime de fraude fiscal juntamente com o utilizador e, se tiver recebido dinheiro pela factura falsa, trata-se de um rendimento

¹⁸⁶ Deflui do art.19.º, n.º 3, do CIVA que: "Não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente".

¹⁸⁷ "É punível como autor quem executar o facto, por si mesmo ou por intermédio de outrem, ou tomar parte directa na sua execução, por acordo ou juntamente com outro ou outros, e ainda quem, dolosamente, determinar outra pessoa à prática do facto, desde que haja execução ou começo de execução." (art. 26.º do CP).

resultante de uma actividade ilícita que como tal deve ser tributado¹⁸⁸ como rendimento ou proveito, em sede de IRS ou de IRC.

A falsidade da factura pode ser material (afecta a genuinidade ou autenticidade da factura) ou intelectual (afecta a verdade no conteúdo da factura). A falsidade material consiste numa alteração física, total ou parcial, de uma factura realmente existente, através da viciação dos elementos relativos à data, texto ou assinaturas, sendo distinta da simulação, porque aquela diz respeito à materialidade do próprio documento e esta refere-se à formação do contrato.

Por outro lado, a falsidade intelectual da factura pressupõe uma desconformidade entre o que é declarado e o que foi escrito. Há uma alteração da verdade do conteúdo do documento, através de uma declaração falsa de factos ou operações inexistentes. Ambas têm naturalmente relevância criminal.

A falsidade fiscal não se confunde com a simulação, porque a primeira diz respeito ao próprio documento e nesta última, o documento que a incorpora é verdadeiro (um documento autêntico que incorpora um acto simulado é em si mesmo verdadeiro, apesar de incorporar uma declaração falsa¹⁸⁹), ou seja, retrata a exacta declaração, que todavia não reproduz a vontade real dos declaratórios.

Conforme referido supra, um documento falso (por exemplo uma factura) pode não resultar de um contrato simulado, por exemplo quando é forjado para provar uma operação que não existiu na realidade. Muitas vezes as facturas são utilizadas apenas para justificar transacções para efeitos fiscais, sem que se tenha na verdade verificado qualquer negócio jurídico. Nesta distinção poderá radicar a prática de um crime de fraude fiscal ou apenas de falsificação de documentos, tudo depende da utilização que das mesmas seja feita.

Por outro lado, na simulação existe uma divergência entre a vontade real e a declarada, mas o documento que a contém é verdadeiro (v.g uma compra e venda simulada quanto ao valor).

Sobre a quem incumbe o ónus da prova quanto à existência dos custos titulados pelas facturas ou de reais operações económicas por detrás das mesmas, foi decidido no ACTCAN de 01-07-2004 (proc. n.º 00010/04) publicado em

¹⁸⁸ “O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis” – (art.º 10 da LGT).

¹⁸⁹ É o caso de uma escritura pública de compra e venda, que não deixa de ser verdadeira, pelo facto do preço estipulado ser diferente do realmente acordado entre as partes. O que é falso é a declaração das partes, não o documento.

<http://www.dgsi.pt>: “É hoje entendimento pacífico que o acto tributário como acto administrativo que é face ao princípio da legalidade administrativa em que a AF aparece em situação de paridade com o contribuinte não goza da presunção de legalidade, daí que, de acordo com o princípio da repartição do ónus da prova e com o actual principio de legalidade administrativa incumba à AF a prova da verificação de todos os elementos constitutivos das decisões favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte designadamente a existência dos factos tributários e respectiva quantificação tendo sempre em conta o n.º 2 do artigo 121 do CPT (**actual art. 100 do CPPT**). No caso que nos ocupa a liquidação teve como fundamento o facto de a AF - repete-se - não ter aceite como custos os gastos titulados por facturas que a AF face aos elementos do processo considera falsas. Ora num caso como este à AF basta fazer prova de que se constata elementos objectivos e credíveis que legitima a correcção, já que numa situação destas, a de facturas fictícias, cabe ao contribuinte o ónus de provar a existência dos factos tributários que elas titulavam, ou seja, fundamentar a sua qualificação e relevância dos gastos como custos dedutíveis fiscalmente.(...) não sendo possível, muitas vezes, senão na maior parte das vezes, ter a certeza sobre a existência do facto tributário, daí não resulta que o contribuinte não seja tributado. Para que essa tributação não se verifique será necessário que o contribuinte alegue e prove factos (prova concludente) que ponham em dúvida (fundada) os pressupostos em que assentou o juízo de probabilidade elevado, avançado pela Administração, para prova da existência do facto tributário ou da sua quantificação”¹⁹⁰ – o negrito é da nossa lavra.

Por vezes sucede que o utilizador destrói as facturas falsas, quando presente ou descobre que está a ser investigado pelo Fisco e contabiliza como despesas confidenciais os falsos fornecimentos de serviços e de mercadorias. Com este procedimento destinado a dificultar a fiscalização, o agente pratica dois tipos de crime, o crime de fraude fiscal (fraude qualificada, através da falsificação da escrita, previsto no artigo 104.º, n.º 1, d)) e o crime de danificação ou subtracção de documento e notação técnica, previsto no artigo 259.º do CP¹⁹¹.

¹⁹⁰ Também no ACSTA de 27/10/2004 (proc. n.º 0819/04) publicado em www.dgsi.pt se decidiu que: “(...)II - Tendo a Administração Fiscal, por considerar seriamente indiciado não se terem efectivamente realizado as operações consubstanciadas em determinadas facturas, existentes na escrita do contribuinte, não considerado como custos os montantes delas constantes, não precisa de demonstrar a falsidade de tais documentos, bastando-lhe evidenciar a consistência daquele juízo, incumbindo ao contribuinte provar a realidade das ditas operações”.

¹⁹¹ “1 - Quem, com intenção de causar prejuízo a outra pessoa ou ao Estado, ou de obter para si ou para outra pessoa benefício ilegítimo, destruir, danificar, tornar não utilizável, fizer desaparecer, dissimular ou subtrair documento ou notação

As facturas falsas podem dar lugar apenas a contraordenações fiscais, nas situações em que o agente tenha agido apenas com dolo genérico ou negligência, por exemplo, nos casos em que a falsificação é dirigida a prejudicar terceiros e só reflexamente atinge o Fisco.

Por outro lado, nos casos em que há operações económicas verdadeiras, mas os fornecedores não emitem as competentes facturas, substituindo-as por quaisquer outros documentos (documentos internos - vg. simples recibo), que não são falsos, aqueles que os utilizem tendo em vista documentar fiscalmente custos de actividades económicas, estarão incursos unicamente na prática de uma contraordenação fiscal e esses custos apenas relevam para efeitos do apuramento do lucro tributável, desde que sejam confirmados por outros meios de prova apresentados pelo contribuinte.

Não existe concurso real entre o crime de fraude fiscal e o de falsificação de documentos. A falsificação é um dos elementos ou circunstância do tipo penal fiscal. Conforme foi decidido no ACTRP de 27/05/98 (processo n.º 9710541, sumário publicado em <http://www.dgsi.pt>): “ (...) ao deixar assim de entregar a quantia cobrada a título de Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao ocultar o real valor do rendimento e do imposto, incorre apenas em fraude fiscal (...) configurando a falsificação de documentos um mero concurso aparente, surgindo” neste quadro da fraude fiscal, como um crime contra a verdade “, mediando “ entre as duas incriminações uma nítida relação de especialidade “. ¹⁹²

6. Medidas legislativas previstas para combater a evasão e a fraude fiscal durante o ano de 2005

A Lei n.º 55-A/2004, de 30 de Dezembro, que aprovou as Grandes Opções do Plano para o ano de 2005, no que diz respeito à matéria fiscal, começa por enunciar as reformas que o Governo levou a cabo durante o ano de 2004, nomeadamente: a revisão da tributação das transmissões gratuitas com a extinção do Imposto sobre

técnica, de que não pode ou não pode exclusivamente dispor, ou de que outra pessoa pode legalmente exigir a entrega ou apresentação, é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa. 2 - A tentativa é punível. 3 - É correspondentemente aplicável o disposto no nº 4 do artigo 256º. 4 - Quando sejam particulares os ofendidos, o procedimento criminal depende de queixa”. – (art. 259.º do CP)

¹⁹² Também no ACTRP de 19/01/2000 (processo n.º 9941103, publicado no mesmo site) se decidiu que: “Em caso de facturas falsas (com vista à dedução de Imposto sobre o Valor Acrescentado e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) existe apenas crime de fraude fiscal e não também de burla e falsificação de documentos, havendo uma relação de especialidade entre o crime de fraude fiscal e de falsificação e um concurso aparente entre aquele e o de burla”.

as Sucessões e Doações; a abolição do Imposto Municipal de Sisa, substituído pelo IMT (com taxas e escalões mais ajustados à realidade e maior eficácia no combate a fenómenos de evasão fiscal); a realização de acções de formação profissional dirigidas a todos os funcionários da Administração Fiscal responsáveis pela aplicação dos novos impostos, bem como a todos os peritos avaliadores a nível nacional; a redução da taxa do IRC de 30% para 25%; o aperfeiçoamento das normas de incidência tributária em sede dos impostos sobre o rendimento; a desmaterialização de documentos, através da fusão de algumas guias de receita e a uniformização dos seus prazos de entrega, por forma a reduzir os custos; a disponibilização de soluções informáticas electrónicas com o objectivo de facilitar o cumprimento das declarações periódicas de diversos impostos; o melhoramento do controlo das dívidas tributárias, com a definição de novos procedimentos de instauração, pagamento e compensação; a conclusão do processo de controlo da cobrança local e a continuação do processo de controlo de toda a actividade inspectiva, com a instalação de aplicações informáticas vitais, concretamente, o Sistema de Execuções Fiscais (SEF) para as dívidas tributárias em fase de cobrança coerciva, o Sistema Local de Cobrança (SLC) para o controlo e gestão dos tributos ao nível das Tesourarias de Finanças, o Documento de Correção Único (DCU) que permite agregar todas as correcções efectuadas pela Inspeção Tributária, possibilitando uma visão de conjunto das acções inspectivas, o Programa de controlo dos contribuintes devedores, que integra toda a informação fiscalmente relevante sobre estes, e permite a realização de penhoras de forma mais expedita.

Quanto às medidas políticas em matéria fiscal que o Governo se propõe concretizar em 2005, afirma-se que a acção governativa norteará as suas decisões com vista à prossecução de cinco objectivos: eficácia e suficiência de receitas, equidade tributária, neutralidade económica, simplicidade e capacidade concorrencial. Tendo em vista atingir esses objectivos, afirma-se que importa garantir a visibilidade e a consolidação dos regimes fiscais, garantindo a sua estabilidade e a sua adequada, sustentada e efectiva aplicação no combate aos fenómenos da fraude e evasão tributárias; a progressiva extinção de regimes especiais de tributação, considerados desajustados face ao novo quadro económico nacional e mundial; um sistema fiscal que assegure a efectiva equidade horizontal do tecido social, designadamente pelo alargamento justo da base tributária; a simplificação da legislação em matéria fiscal, reduzindo o excesso de

regulamentação e de procedimentos, na medida em que o actual quadro constitui um sério constrangimento à eficiência e à eficácia da Administração Fiscal e representa um ónus para os cidadãos cumpridores.

No programa do Governo o IRS é apresentado como uma prioridade. Relativamente ao IRC é referido que qualquer alteração da taxa que venha a ser feita, não pode dissociar-se da necessidade de uma base tributária alargada, pelo que se torna necessário analisar a possibilidade de aproximação da taxa legal à taxa efectiva de tributação.

De acordo com a possibilidade orçamental, menciona-se que tudo será feito no sentido de racionalizar, reduzir ou eliminar algumas deduções à colecta, de forma a permitir um ajustamento gradual dos escalões que oneram excessivamente rendimentos baixos e médios.

Ao nível da despesa fiscal procurar-se-á reduzir progressivamente os benefícios fiscais e observar rigor e exigência na atribuição de novos benefícios de natureza contratual.

É referido que em 2005 pretende-se cumprir quatro grandes pilares de actuação: combater a fraude e a evasão tributárias, considerando essa luta como a grande preocupação para os próximos anos, que absorverá os recursos humanos e técnicos disponíveis, de forma a minimizar a erosão tributária visível em alguns sectores. Nesse sentido irão continuar a ser desenvolvidas acções destinadas à construção de painéis de análise de risco, com a finalidade de dirigir a acção da inspecção tributária para os sectores e empresas que apresentem valores críticos. Para esse fim, estão previstas as seguintes orientações estratégicas: reforçar a cooperação entre a DGCI, a DGAIEC e a PJ em matéria de troca de informações e de experiências no domínio da criminalidade fiscal, definir um programa integrado de reforço ao combate e evasão fiscais com medidas de carácter legislativo, operativo e tecnológico, em que os serviços de inspecção tributária assumam um papel privilegiado; efectivar o cruzamento informático de dados entre a Administração Fiscal e a Segurança Social, com o objectivo de controlar activamente o cumprimento das obrigações fiscais e contributivas e de efectuar atempadamente a detecção de situações irregulares; segmentar o universo de contribuintes, por tipo de actividade e grau de risco, com vista ao estabelecimento de estratégias diferenciadas de combate à fraude e evasão fiscais; reforçar a cooperação com as administrações fiscais comunitárias, através do intercâmbio de dados e da

intensificação do controlo inspectivo das transmissões intracomunitárias de bens, em especial nos sectores de maior risco, visando a concepção de estratégias de actuação conjuntas; aumentar a capacidade de resposta da Administração Fiscal no domínio da inspecção tributária, pelo reforço dos seus meios e de software adequado para tratamento de informação; redefinir um código de ética aplicável aos funcionários da Administração Fiscal, para reforçar as condições de isenção no exercício das respectivas funções; aumentar as capacidades e as competências operacionais dos funcionários da inspecção tributária, através da atribuição de meios necessários a um adequado exercício da sua actividade externa e modernizar a Administração Tributária.

Menciona-se também a intenção de apostar fortemente na correcção das insuficiências dos sistemas de detecção de infracções fiscais da DGCI, através das seguintes acções: desenvolvimento das aplicações informáticas que apoiam o controlo do cumprimento das obrigações declarativas, com especial relevo para a declaração anual de informação contabilística e fiscal, bem como a emissão centralizada de avisos em caso de incumprimento declarativo; aumentar a operacionalidade dos sistemas informáticos de apoio à aplicação das penalidades previstas no RGIT, disponibilizando automatismos de apoio ao processo de aplicação de coimas e instrução dos processos de contra-ordenações; instalação do Sistema de Execuções Fiscais (SEF) em todos os serviços de finanças do país; prosseguir com a modernização dos impostos sobre o património, com destaque para a informatização das matrizes prediais e de todos os processos subsequentes em matéria de zonamento e de critérios de avaliação, para a automatização da produção de informação e a facilidade do seu acesso a todos os contribuintes; continuação das acções tendentes à desmaterialização dos documentos de cobrança e de declarações, pela utilização das novas tecnologias electrónicas, tendo por objectivo minimizar os custos sociais e administrativos inerentes ao cumprimento das obrigações tributárias.

Será promovida a melhoria do desempenho dos serviços tributários, através da análise crítica das reclamações e será generalizado o recurso à análise, comparação e divulgação das melhores práticas, nacionais e internacionais, a nível dos diferentes serviços que compõem a administração tributária. Para o efeito, serão constituídas equipas de trabalho, com a finalidade de divulgar e monitorizar novos e melhores métodos de trabalho a todos os níveis da Administração Fiscal. As acções

de modernização e melhoria da qualidade dos serviços, bem como os resultados alcançados, serão divulgados.

A actividade legislativa visará a simplicidade, a eficácia e competitividade face aos outros países da União Europeia, tendo em vista promover o desenvolvimento económico e social, através da simplificação e clarificação das leis fiscais, que desse modo facilitará a sua compreensão pelos contribuintes e permitirá um maior combate aos comportamentos fraudulentos e evasivos.

Está prevista a revisão e a codificação da legislação tributária avulsa, a extinção de regimes especiais e alguns benefícios fiscais no âmbito dos impostos sobre o rendimento, a simplificação das normas do CIRC e a sua aproximação às normas de tributação das sociedades existentes nos países da União Europeia, que são os nossos mais directos competidores.

Prevê-se a alteração do processo de controlo dos pedidos de reembolso de IVA, com vista à simplificação dos procedimentos instituídos e o reforço do respectivo controlo, bem como o desenvolvimento da efectiva participação dos profissionais de contas na verdade declarativa em matéria tributária, contribuindo para o reforço da componente ética das respectivas profissões.

Legislar-se-á no sentido de possibilitar a interconexão de dados entre os serviços da Administração Tributária e os serviços públicos responsáveis pelo registo de veículos, barcos e aeronaves de recreio, com o objectivo de controlar os sinais exteriores de riqueza e proceder à inventariação de patrimónios.

Durante o transacto ano de 2004 o Estado português desenvolveu esforços e promoveu algumas medidas contra a evasão e a fraude fiscais, quer ao nível nacional, quer ao nível comunitário e internacional.

Através da resolução n.º 24/2004, aprovada em 5 de Fevereiro de 2004, sob o tema Revisão do Programa de Estabilidade e Crescimento para 2004-2007, a Assembleia da República começou por recomendar ao Governo que, entre outras coisas “9 – (...) deve continuar a ser dada prioridade absoluta à prevenção e ao combate à fraude e à evasão fiscais, bem como ao alargamento da base tributária (...)”.

Ao nível da tributação internacional, a resolução da Assembleia da República n.º 5/2004, aprovou o Acordo Quadro de Cooperação entre a República Portuguesa e a República Democrática de Timor-Leste, assinado em Dili em 20 de Maio de 2002. Respiga-se do artigo 15.º, n.º 1 que: “Os Estados Contratantes desenvolverão a

cooperação no domínio fiscal, designadamente através de uma convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, a acordar entre os dois Estados”. Através da Resolução da Assembleia da República n.º 47/2004, foi aprovada a Convenção entre a República Portuguesa e a República da Estónia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Protocolo Adicional a ela anexo, assinados em Tallin em 12 de Maio de 2003. Pela resolução da Assembleia da República n.º 48/2004, foi aprovada a Convenção entre a República Portuguesa e a República da Eslovénia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património e seu Protocolo Adicional, assinados em Liubliana em 5 de Março de 2003. Por fim, com a resolução da Assembleia da República n.º 49/2004, foi aprovada a Convenção entre a República Portuguesa e a República Eslovaca para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Bratislava em 5 de Junho de 2001.

O Orçamento de Estado para 2005 foi aprovado pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro¹⁹³, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2005. Esta lei procedeu também à alteração de várias normas dos diplomas fiscais, bem como à incorporação no ordenamento jurídico português de algumas directivas da União Europeia em matéria fiscal.

Muitas das alterações ora efectuadas apresentam como objectivo primordial evitar os comportamentos de evasão e fraude fiscal. Neste sentido, passaram a considerar-se incrementos patrimoniais enquadrados na categoria G do CIRS (art. 9.º, n.º 3 do CIRS), a diferença entre o acréscimo de património ou consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação quando, durante a realização de avaliação indirecta levada a cabo por se ter constatado a existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, não existam indícios fundados que permitam à administração tributária fixar rendimento superior (arts. 87.º, f) e 89-A, n.º 5, da LGT).

Sob o título de incentivos à regularização de capitais colocados no exterior, consigna-se na mesma lei que o Governo apresentará à Assembleia da República

¹⁹³ O art. 2.º desta lei começa por dizer que: “Durante o ano de 2005, o Governo é autorizado a cobrar as contribuições e impostos constantes dos códigos e demais legislação tributária em vigor e de acordo com as alterações previstas na presente lei”.

uma proposta de lei no sentido de possibilitar aos sujeitos passivos singulares residentes em território português e que sejam titulares de património mobiliário que esteja fora do território nacional, ficarem libertados das obrigações declarativas e outras de natureza exclusivamente tributária, relativamente aos juros e demais vantagens económicas referentes ao seu património mobiliário situado no exterior, desde que efectuem o pagamento de imposto de montante correspondente a 5 % do valor daqueles bens (art. 28.º).

O Governo fica também autorizado a rever o regime simplificado de tributação, nomeadamente a definir os indicadores objectivos de actividade (art. 29, n.º 2) e a rever o regime de renúncia à isenção de IVA nas transmissões e no arrendamento de bens imóveis ou partes autónomas destes, realizados entre sujeitos passivos de imposto, consagrando para o efeito normas antiabuso que obstem à concretização de negócios que envolvam entidades com relações especiais e ou sujeitos passivos sem direito integral de dedução e que visem impedir, minorar ou retardar a tributação em IVA (art. 30.º, n.º 10).

Também em sede de IVA, o Governo pode vir a proibir e sancionar a emissão ou apresentação ao cliente de talões de venda ou outro suporte não autorizado, consagrando também obrigações de registo de todas as operações realizadas, independentemente da emissão de factura ou de documento equivalente, bem como do registo das facturas expedidas e recebidas. Pode o Governo ainda alargar os prazos de registo das transmissões de bens e das prestações de serviços e considerar ilícita a emissão e apresentação ao cliente de outros suportes para além da factura ou do documento equivalente (art. 30.º).

Foi aditado ao Código do IVA o artigo 72.º-A, que estatui que nas transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente, são também responsáveis solidários pelo pagamento do imposto, as pessoas singulares ou colectivas que exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços e que intervenham em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços, desde que tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias (art. 31.º, n.º 12.º). É estabelecida a presunção elidível de que existe conhecimento de que o imposto não foi integralmente entregue nos cofres do Estado, sempre que o preço devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência.

É aditado ao Estatuto dos Benefícios Fiscais o art. 33.º-A, que dispõe que relativamente às instituições de crédito e às sociedades financeiras que não exerçam em exclusivo a sua actividade nas zonas francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, pelo menos 85% do lucro tributável da sua actividade global considera-se que resulta de actividades exercidas fora do âmbito institucional daquelas zonas francas.

De acordo com a nova redacção do art.º 63.º-B da LGT, a administração tributária, para além dos casos já consignados, passa a ter um poder geral de aceder a todas as informações ou documentos bancários, com a prévia autorização dos Directores Gerais tributários, mas sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária em geral e quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado pelo contribuinte.

O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes continua a recair sobre quem os invoque, todavia, perante as situações de não sujeição, passa agora a recair sobre os contribuintes (art.74.º da LGT).

Foi aditado à LGT o art. 63.º-C, donde se respiga que os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária, através da qual devem ser exclusivamente movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida. Também devem ser efectuados através dessa conta todos os movimentos relativos a suprimentos e outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos.

Os pagamentos respeitantes a facturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a 20 vezes a retribuição mensal mínima têm que ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respectivo destinatário, designadamente, através de transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

O regime da suspensão e interrupção do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos, constante do artigo 46.º da LGT, foi revisto, interrompendo-se agora a caducidade, entre outras, também nas seguintes situações: com a obtenção de notícia da prática de ilícito tributário de natureza criminal; com a

interposição de recurso contra a decisão da administração tributária que determine o acesso a informação bancária; com a frustração da notificação postal, sempre que a mesma seja enviada para o domicílio fiscal do contribuinte registado no cadastro da administração tributária; com a interposição de reclamação ou recurso judicial contra decisão de órgão da administração tributária proferida no âmbito do procedimento de inspecção tributária; com a apresentação de petição, reclamação, recurso ou impugnação judicial que tenha por objecto a avaliação, determinação ou quantificação da matéria colectável e ainda com a notificação ao sujeito passivo ou obrigado tributário de omissões ou inexactidões praticadas nas declarações ou nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações nelas constantes, incluindo as praticadas nos livros de contabilidade e escrituração.

Ao nível das alterações operadas no CPPT, prevê-se agora a possibilidade de, quer a penhora de bens móveis sujeitos a registo, quer a penhora de bens imóveis, poderem ser efectuadas por comunicação electrónica à conservatória do registo predial, nos termos já previstos no Código de Processo Civil (nova redacção dos artigos 230.º e 231.º do CPPT).

Foram transpostas as directivas comunitárias sobre a cooperação administrativa e troca de informações — Directivas n.ºs 2003/93/CE e 2004/56/CE, alterando, por essa via, o Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de Abril. Agora a autoridade competente em Portugal prestará à autoridade competente de outro Estado membro, relativamente a uma determinada situação concreta, as informações importantes e necessárias à correcta determinação, entre outros, dos impostos sobre o rendimento e o património, do imposto especial sobre o consumo de álcool e de bebidas alcoólicas e do imposto especial sobre o consumo de tabacos manufacturados. Todavia, nenhuma informação poderá ser prestada se impuser a obrigação de efectuar diligências ou de transmitir informações, quando a promoção dessas diligências ou a recolha das informações solicitadas violar a legislação ou a prática administrativa nacionais ou o Estado membro que as solicitar não se encontrar em situação de fornecer o mesmo tipo de informações.

A recolha de informações é realizada nas modalidades e nos limites previstos pelas normas portuguesas, devendo a autoridade portuguesa ou a autoridade a que se tenha dirigido proceder como se agisse por conta própria ou a pedido de uma autoridade nacional.

As informações podem ser reveladas para efeitos de processo judicial, ou de processo que implique a aplicação de sanções contraordenacionais, contravencionais ou administrativas, relacionado com a determinação ou o controlo administrativo da determinação do imposto ou com ele relacionados, mas apenas às pessoas que tenham intervenção directa nesses processos. As informações recebidas apenas podem ser utilizadas para fins fiscais ou para efeitos de processo fiscal.

As informações também só podem ser utilizadas em audiências públicas ou em julgamento, se a autoridade competente do Estado membro requerido não se opuser, no momento em que presta as informações pela primeira vez.

Quando a situação fiscal de uma ou mais pessoas sujeitas a obrigações fiscais apresentar um interesse comum ou complementar para Portugal e para outro ou outros estados membros, estes estados podem acordar em proceder a controlos simultâneos nos seus territórios, destinados à troca de informações, sempre que estas se afigurem mais eficazes do que os controlos efectuados por um único estado membro.

Tendo em vista precisamente melhorar a eficácia no combate à fraude e à evasão fiscal, o Governo ficou autorizado a, depois de ouvida a Comissão Nacional de Protecção de Dados, rever os diplomas que respeitam à atribuição e gestão, pela Direcção Geral dos Impostos, do número de identificação fiscal, tanto em relação às pessoas singulares, como em relação às pessoas colectivas e equiparadas, tendo em vista integrá-los num diploma único; estabelecer a interconexão de dados entre os serviços da administração fiscal, da segurança social e da Polícia Judiciária para facilitar o acesso, em tempo real, pela Polícia Judiciária, aos dados registados na administração fiscal e na segurança social, que sejam relevantes para as investigações sobre crimes tributários, branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo; estabelecer a interconexão de dados entre os serviços da administração fiscal e das conservatórias do registo automóvel e das conservatórias do registo predial para facilitar o acesso, em tempo real, da administração fiscal aos registos de compras e vendas de veículos e aos registos de compras e vendas de propriedade imobiliária, para efeitos de cruzamento dessas informações com os registos tributários dos contribuintes e da segurança social e verificação da veracidade das suas declarações.

Mais se refere, que o acesso, a comunicação e o tratamento de dados entre as entidades referidas, realiza-se com cessação do dever do sigilo fiscal e profissional, nos termos do n.º 2 do artigo 64.º da LGT e do dever de confidencialidade previsto no artigo 76.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro. A finalidade do tratamento da informação e as categorias dos titulares e dos dados a analisar, bem como as condições da respectiva comunicação e interconexão com as entidades envolvidas, são concretizadas nos termos previstos na Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro (art.º 48.º).

7. Conclusão

A luta contra a evasão e a fraude fiscal será sempre uma tarefa infundável porque, por mais soluções que o legislador encontre, novos métodos evasivos e fraudulentos serão utilizados por alguns contribuintes para se furtarem ao pagamento dos tributos ou, ao menos, diminuïrem o montante a pagar.

Este combate sem tréguas pode também significar uma oportunidade de negócio para empresas ligadas às novas tecnologias. Neste sentido, uma empresa chamada WeDo Consulting está há mais de um ano em conversações com os Ministérios das Finanças e da Segurança Social para conseguir vender-lhes uma ferramenta informática de combate à fraude e evasão fiscal¹⁹⁴.

Entendo que o pagamento das obrigações tributárias representa, antes de mais, uma questão de consciência cívica, pelo que o fundamental é que os cidadãos, individualmente, ou como representantes societários, tenham noção da importância de colaborarem activamente para o desenvolvimento da comunidade em que vivem inseridos e da qual são os primeiros a beneficiar, pagando os seus impostos.

Por isso, não posso concordar com afirmações como a seguinte: *“De facto, a forma de liquidação do IVA pressupõe – quando efectivamente recebido – uma entrada de meios monetários. Parece-nos que, a partir deste ponto, qualquer passo deve ser dado com as maiores cautelas. Mal andaria o gestor que após cada venda, separasse de imediato o que respeita a entrada de IVA, o que se destina a pagar as matérias-primas incorporadas nos produtos vendidos, o que será necessário para pagar os salários, etc. Da mesma maneira que o resultado da venda do produto A*

¹⁹⁴ “A WeDo Consulting desenvolveu uma aplicação informática que permite cruzar todos os dados, comparar o perfil dos beneficiários e contribuintes e verificar a sua consistência nos diferentes sistemas, desde a Segurança Social à Direcção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros. O contribuinte deve ser agregado para se conseguir detectar a fraude», disse (...) consultor WeDo. (...) Têm enfrentado principalmente obstáculos legais, como o sigilo bancário, que têm atrasado a evolução das negociações” – Publicado no Jornal de Negócios on-line de 18/12/2004.

*não terá de se destinar a realizar o pagamento das respectivas matérias-primas incorporadas (...) também não nos parece que da não entrega de valores respeitantes a IVA liquidado se possa inferir sempre uma actuação culposa na insuficiência do património (...)*¹⁹⁵.

Entendo que bem anda o gestor que separe de imediato o valor do IVA após cada venda, porque o dinheiro não é seu, é do Estado. Ele limita-se a “cobrar” o imposto e não tem o direito de utilizar as quantias daquele imposto para os seus fins empresariais, ainda que sejam os mais louváveis, assim como não tem o direito de receber juros sobre uma quantia que não é sua. O gestor não pode desenvolver uma actividade especulativa com esse dinheiro, porque não é uma entidade licenciada para tal, nem para isso foi mandatado pelo Estado. Daí que, da não entrega de valores respeitantes a IVA liquidado, sempre, mas sempre, se pode inferir (presumir) uma actuação culposa (salvaguardadas naturalmente as causas de exclusão de culpa vertidas na lei penal), em caso de insuficiência do património da empresa ou do prestador de serviços, porque se tratam de patrimónios autónomos que não podem nem devem ser confundidos (o património da empresa e o do Estado). O sujeito passivo do imposto deve agir como fiel depositário daquelas importâncias e, como tal, por elas deve ser responsabilizado. E isto independentemente de se vir a provar, ou não, gestão danosa da sua actividade. Não se trata sequer de uma questão inerente ao risco empresarial. São coisas distintas, e como tal devem ser tratadas.

Termino este trabalho consciente de que muito mais haveria para dizer sobre o complexo tema que escolhi. Contudo, dificuldades de tempo inerentes ao desempenho da minha actividade profissional, por vezes intensa, de modesto advogado generalista de clientela individual e de pequena empresa, bem como dificuldades insupríveis, por falta de bases, em tratar as questões e problemas de cariz económico, financeiro e contabilístico, impediram-me de colher mais elementos de estudo, bem como de melhor poder estudar os temas tratados e outros, de não somenos importância, estou certo, relacionados com a fascinante problemática da evasão fiscal e do crime de fraude fiscal, em particular. Daí que, com as condicionantes referidas, é este o trabalho possível, mas esforçado, que com muita

¹⁹⁵ Maria Dulce Soares, *Jurisprudência Fiscal Anotada*, 2002, Almedina, págs. 92 e segs.

honra submeto à apreciação do Ilustre Júri deste Primeiro Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, ministrado pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

O aluno,

Francisco Vaz Antunes

Código 041404021

BIBLIOGRAFIA

Doutrina

- Glória Teixeira, O Estado e os Impostos, Comentário e Crítica, separata do livro Teoria do Estado Contemporâneo, Verbo.
- Jurisprudência Fiscal Anotada, Supremo Tribunal Administrativo, José Luís Saldanha Sanches, Glória Teixeira, Jaime Esteves e João Silva Rodrigues, Almedina 2001.
- Jurisprudência Fiscal Anotada, Supremo Tribunal Administrativo, Diogo Feio, João Silva Rodrigues, Maria Dulce Soares, Maria Odete Oliveira, Ricardo Garção Soares e Rita Tavares de Pina, Almedina 2002.
- Nuno Sá Gomes, Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, 2.^a edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000.
- Gustavo Lopes Courinha, A cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua compreensão, Almedina 2004.
- Eduardo Henriques da Silva Correia e António Furtado dos Santos, Código Penal Português, actualizado segundo a reforma de 1954, Coimbra 1954.
- Manuel Lopes Maia Gonçalves, Código Penal Português, na Doutrina e na Jurisprudência, 3.^a edição, Almedina 1977.
- Magistrados do Ministério Público do Porto, Código Penal Português, Notas de Trabalho, Porto Editora 1983.
- Alfredo José de Sousa, Infracções Fiscais: Crimes e Transgressões; O Processo de Transgressão Fiscal, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 142, Centro de Estudos Fiscais.

- Eliana Gersão, Revisão do sistema Jurídico relativo à Infracção Fiscal, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 112, Centro de Estudos Fiscais.
- Nuno Sá Gomes, Reflexões sobre a natureza, legitimidade, constitucionalidade e eficácia das sanções extintivas, suspensivas e impeditivas dos desagravamentos fiscais em caso de condenação por infracção tributária, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 145, Centro de Estudos Fiscais.
- Patrícia Noiret Silveira da Cunha, a Fraude Fiscal No Direito Português, Revista Jurídica n.º 22, Março de 1998.
- Centro de Estudos Fiscais, Boletim de Ciência e Técnica Fiscal n.º 395, Direcção-Geral dos Impostos, 1999.
- Procuradoria-Geral da República, Pareceres, volume VI, Os segredos e a sua tutela.

Jurisprudência

- ACSTA de 28/05/2003 (recurso n.º 1968/02),
- ACSTA de 19/02/2003 (recurso n.º 1757/02) e
- ACSTA de 26/02/2003 (recurso n.º 89/03-30), facultados nas aulas do módulo de contencioso tributário do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
- ACSTA de 27/10/2004 (proc. n.º 0819/04),
- ACSTA de 20/05/2003 (proc. n.º 0786/03)
- ACSTA de 22/09/2004 (proc. n.º 119/04) e
- ACTCAN de 01/07/2004 (proc. n.º 00010/04), publicados em <http://www.dgsi.pt>
- ACSTJ de 4/05/94 (recurso n.º 45.029) e

- ACSTJ de 3/10/96 (recurso n.º 235/96), publicados na Revista Fiscal de Março/Abril de 1997.
- ACSTJ de 21/04/2004 (proc. n.º 259/04), publicado em Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, n.º 80, Abril de 2004.
- ACSTJ de 04/06/2003 (proc. n.º 1094/03), publicado em Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, 2003.
- ACSTJ de 23/10/2003 (proc. n.º 3208/03), publicado em Sumários de Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, 2004.
- ACSTJ de 08/01/03 (recurso n.º 171/00),
- ACSTJ de 29/01/05 (recurso n.º 24/02),
- ACSTJ de 3/2003, (recurso n.º 35/02),
- ACSTJ de 29/01/2003, (processo n.º 02P983),
- ACSTJ de 12/12/2002 (proc. n.º 02P4218),
- ACSTJ de 21/05/2003 (proc. n.º 03P132),
- ACSTJ de 4/05/1994 (processo n.º 45029) e
- ACSTJ de 1/06/1998, (processo n.º 975/98) e todos publicados em <http://www.dgsi.pt>
- ACTRP de 18/03/98 (processo n.º 9840078),
- ACTRP de 19/01/2000 (processo n.º 9941103),
- ACTRP de 07/01/04 (processo n.º 0314528),
- ACTRP de 03/04/2002 (processo n.º 0110306),
- ACTRP de 14/05/2003 (processo n.º 0340033),
- ACTRP, de 16/05 /2004 (processo n.º 0440429),
- ACTRP de 20/05/98 (processo n.º 9810469),
- ACTRP de 13/10/99 (processo n.º 9910641),
- ACTRP de 25/10/2000 (processo n.º 9911204),
- ACTRP de 05/01/2000 (processo n.º 9940921),
- ACTRP de 15/10/2003 (processo n.º 0312712),
- ACTRP de 16-06-2004 (processo n.º 0440429),
- ACTRP de 17-12-97 (processo n.º 9741027),

- ACTRP de 05/04/2000 (processo n.º 9911120),
- ACTRP de 01-10-2003 (processo n.º 0312396),
- ACTRP de 03/06/1998 (processo n.º 9810265),
- ACTRP de 03/04/02, (processo n.º 7634265)
- ACTRP de 19/03/2003 (proc. n.º 0210683),
- ACTRP de 27/05/98 (processo n.º 9710541) e
- ACTRP de 19/01/2000 (processo n.º 9941103), publicados em <http://www.dgsi.pt>

Outras publicações

- Glória Teixeira, Combate à Evasão Fiscal, Medidas prioritárias, publicado na Revista semanal “Mais-Valia”, 2004.
- Freitas Pereira, Sistema fiscal, algumas prioridades, Revista O Economista, 2002.
- Pedro Pais de Almeida, artigo publicado no Semanário Económico de 12 de Julho de 2002.
- Maria José Morgado e José Vegar, Fraude e Corrupção em Portugal, O inimigo sem rosto, 3.ª edição, Dom Quixote 2003.
- José Luís Saldanha Sanches, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>
- José Luís Saldanha Sanches, O Natal do Sinalheiro e outras crónicas, Dom Quixote, 1.ª edição, Março de 2004.
- José Luís Saldanha Sanches, O Roc, Revisores & Empresas, Julho/Setembro de 2000

- José Alves Rodrigues, Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações (actualizado), Rei dos Livros, 1999.
- Ministério da Justiça, Reforma do Contencioso Administrativo: colectânea de legislação, Secretaria-Geral do Ministério da Justiça, 2003.
- IRS, IRC, CIMI, CIMT e EBF – 2004, Dislivro, 2004.
- I.R.S, I.R.C e C.A, compilação organizada por Nuno Teixeira Matos, Pedro Mesquita Caldeira e Rui Barreira, 1.ª edição, actualizada, SPB – Editores, Lda., 1997.
- Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, comentada e anotada, Vislis, 1998.
- João Ricardo Catarino, Impostos sobre o património, Vislis, 2004.
- José Alves Rodrigues, Código e Tabela Geral do Imposto do Selo (actualizados e anotados), Editora Rei dos Livros, 2004.
- Imposto Sobre o Valor Acrescentado - IVA, Vida Económica, 2.ª edição, 1996.
- Código de Processo Tributário, Almedina, 1997.
- Código Civil, Almedina, 2002.
- Código Penal e legislação penal avulsa, Quid Júris, 1995.
- Código de Processo Civil, Quid Júris, 2003.

Sítios nacionais:

- <http://www.dre.pt/>

- <http://www.dgsi.pt/>
- <http://www.ctoc.pt/>
- <http://policiajudiciaria.pt/>
- <http://www.martinsalfaro.net/>
- <http://www.inforfisco.pt/>
- <http://www.negocios.pt/>
- <http://www.publico.pt>
- <http://www.ine.pt/>
- <http://www.diarioeconomico.com>
- <http://clubefiscal.portugalmail.pt/>
- <http://www.doutrina.net>
- <http://www.jornalfiscal.pt/>
- <http://www.ancontribuintes.pt/>
- <http://www.direito-fiscal.blogspot.com>

Sítios Internacionais:

- <http://www.oecd.org/home/>
- <http://www.secretariat.efta.int/>
- <http://www.europa.eu>
- <http://www.fiduciarygroup.com>